

LOVLIGHETSKRAVET I SKATTELOVENS REGLER OM AKSJEUTBYTTE, KONSERNBIDRAG, FUSJON OG FISJON

Kandidatnummer: 556

Leveringsfrist: 25. november 2009

Til sammen 17 897 ord

27.11.2009

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Definering av oppgavens tema og problemstillinger	1
1.2	Aktualitet	2
1.3	Rettskilder	3
1.4	Presiseringer og avgrensninger	5
<u>2</u>	<u>LOVLIGHETSKRAVET – EN INTRODUKSJON TIL INNHOLDET I KRAVET OG HENSYNENE BAK</u>	<u>6</u>
2.1	Lovlighetskravet i skatteretten	6
2.2	Hensyn	8
<u>3</u>	<u>EN NÆRMERE FREMSTILLING AV DE SKATTERETTSLIGE ORDNINGER MED ET LOVLIGHETSKRAV</u>	<u>12</u>
3.1	Aksjeutbytte	12
3.1.1	Innledning	12
3.1.2	Kort historikk	13
3.1.3	Aksjonærmodellen	14
3.1.4	Fritaksmetoden	16
3.1.5	Hva regnes som ”utbytte”?	18
3.1.6	Grensen mot annen utdeling fra selskapet	20
3.1.7	Skjult utbytte	21
3.2	Konsernbidrag	22
3.2.1	Innledning	22
3.2.2	Kort historikk	23
3.2.3	Lovlighetskravet	23

3.2.4	Konsernbegrepet	24
3.2.5	Konsernbidraget	28
3.2.6	Forholdet mellom fritaksmetoden og konsernbidragsordningen	29
3.3	Fusjon og fisjon	29
3.3.1	Innledning	29
3.3.2	Kort historikk	30
3.3.3	Lovlighetskravet	31
3.3.4	Andre vilkår for skattefrihet/utsatt beskatning	32
<u>4</u>	<u>AKSJELOVENES OG REGNSKAPSLOVENS REGLER</u>	<u>33</u>
4.1	Innledning	33
4.2	Aksjeutbytte	34
4.2.1	Begrensning i selskapets adgang til å utdele utbytte	35
4.2.2	Krav om egenkapital som overstiger 10 % av balansesummen	38
4.2.3	Forsiktig og god forretningsskikk	38
4.2.4	Krav om generalforsamlingsbeslutning	39
4.2.5	Nærmere om forholdet til regnskapsretten	39
4.3	Konsernbidrag	40
4.3.1	Utgangspunkt: Samme regler som for utbytte	40
4.3.2	Materiell begrensning: <i>"summen av utbytte og konsernbidrag"</i>	41
4.4	Fusjon og fisjon	41
4.4.1	Selskapsrettslige krav til gjennomføringen	42
4.4.2	Regnskapsrettslig krav til gjennomføringen	46
<u>5</u>	<u>LOVLIGHETSKRAVETS VIRKNINGER</u>	<u>49</u>
5.1	Innledning	49
5.2	Skatterettslig konsekvens av ulovlighet	51
5.2.1	Ubytte etter fritaksmetoden	51
5.2.2	Utbytte etter aksjonærmodellen	51
5.2.3	Konsernbidrag	52

5.2.4	Fusjon og fisjon	52
5.3	Endringsadgang? – spørsmål om innvinning	53
5.4	Vesentlighetsvurdering – skal lovlighetskravet tolkes innskrenkende?	55
5.4.1	En nærmere tolkning – hva ligger i lovlighetskravet?	55
5.4.2	Lovteksten	56
5.4.3	Forarbeidene og lovens formål	57
5.4.4	Rettspraksis	58
5.4.5	Ligningspraksis og administrative uttalelser	60
5.4.6	Juridisk teori	60
5.4.7	Reelle hensyn	61
5.4.8	Konklusjon	62
5.5	Hva er en vesentlig feil?	62
5.5.1	Krenkelse av skatterettslige hensyn og formål	63
5.5.2	Materielle kontra formelle selskapsrettslig feil	64
5.5.3	Regnskapsrettslige feil	66
5.5.4	Skal skattyters forhold ellers spille inn?	67
5.5.5	Betydningen av selskapsrettslig ugyldighet	67
5.5.6	Konklusjon	68
6	<u>OPPSUMMERING: HVORFOR SKAL AKSJESELSKAPSRETEN OG REGNSKAPSLOVEN VIRKE INN PÅ SKATTELOVEN?</u>	70
6.1	Er lovlighetskravet nødvendig?	70
6.1.1	Kritikken	70
6.1.2	Realistisk med et skille mellom skatteretten på den ene siden og selskaps- og regnskapsretten?	71
6.2	Noen avsluttende kommentarer: Er det behov for lovendring?	72
7	<u>LITTERATURLISTE</u>	73
7.1	Lover og forskrifter	73
7.2	Rettspraksis	73

7.3	Forarbeider og andre offentlige publikasjoner	74
7.4	Regnskapsstandard	75
7.5	Bøker	75
7.6	Nettdokumenter	76
7.7	Artikler	77

1 INNLEDNING

1.1 Definerings av oppgavens tema og problemstillinger

Tema for oppgaven er det skatterettslige lovlighetskravet i reglene om utbytte, konsernbidrag, fisjon og fusjon, slik det fremgår i lov 26.mars 1999 nr.14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven eller sktl.). Videre hvordan dette kravet forholder seg til de selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler de viser til i de særskilte tilfeller.

Lovlighetskravet er kort fortalt et vilkår i skatteloven som må være oppfylt for at gunstige skatteposisjoner, eksempelvis skattefritaket etter §2-38(2) bokstav a, jfr.(1), skal være gyldige. Vilkårets innhold går i all hovedsak ut på at selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler må være fulgt for at vilkåret kan anses oppfylt.

Det er i skjæringspunktet mellom de ulike rettsregler, hvor rettsregler i en lov skal benyttes for å fastlegge reglene i en annen at spørsmålene lett oppstår. Jeg ønsker å se nærmere på hvilken hensikt et lovlighetskrav har vært tiltenkt av lovgiver, hvordan lovlighetskravet fungerer og hvilke problemer som oppstår i praksis. Videre også hvilke konsekvenser brudd på lovlighetskravet har for selskap og aksjonær.

Jeg vil sette et særlig fokus på enkelte problemstillinger som har vært oppe for domstolene den siste tiden, spesielt lovlighetskravets betydning ved utdeling av utbytte til personlig aksjonær og ved fisjon. Ellers vil jeg ta for meg lovlighetskravet i forhold til utbytte til selskapsaksjonær, ved konsernbidrag og fusjon.

Oppgaven tar således sikte på å klargjøre og vurdere samspillet mellom skatteretten, selskapsretten og regnskapsretten innenfor lovlighetskravets rammer.

1.2 Aktualitet

Lovlighetskravet er ikke nytt, det har kommet inn i de ulike lovtekster på ulike tidspunkter og har overlevd flere revisjonsarbeider. Det som medfører at lovlighetskravet i dag er et aktuelt tema er imidlertid den diskusjon som den siste tiden har foregått rundt berettigelsen av et slikt krav i skatteretten.

Lovlighetskravet har vært utsatt for kritikk både fra domstolene og flere skatterettslige forfattere, særlig Fredrik Zimmer har uttrykt en forholdsvis sterk skepsis til lovlighetskravet som en skatterettslig konstruksjon.¹ Det er da særlig det forhold at lovlighetskravet ut fra en alminnelig tolkning medfører at skatterettslige virkninger avhenger av hvorvidt selskapet har fulgt alle rettsregler det er pliktig å følge, hovedsakelig selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler.

Justisdepartementet har også rettet en forespørsel til Finansdepartementet rundt hensiktsmessigheten av lovlighetskravet, da i forbindelse med reglene om fusjon og fisjon, jfr.Utv.2003 s.796. Finansdepartementet la i den forbindelse til grunn at det var behov for en nærmere gjennomgang av utformingen og praktiseringen av vilkårene for skattefri fusjon og fisjon, da særlig med tanke på forholdet til selskaps- og regnskapslovgivningen. Skattedirektoratet uttaler i sin artikkel 2.mai 2008 til Høyesteretts dom av 1.april 2008 (Habberstad-dommen, inntatt i Rt.2008s.438) at de på bakgrunn av dommen vil vurdere om bindingen mellom selskapsreglene og skattereglene bør endres. Ifølge Katrine Stabell i Skattedirektoratets rettsavdeling er det per november 2009 ikke foretatt noe mer i forhold til disse uttalelsene.

Antallet saker som har vært oppe til doms både i tingretter og lagmannsretter rundt om i landet den siste tiden taler for at lovlighetskravet fremdeles er et aktuelt tema. Dette kommer jeg tilbake til underveis i fremstillingen.

¹ Senest i Skattrett (2008) s.1.

1.3 Rettskilder

Skatteloven er det naturlige utgangspunkt for en oppgave om lovlighetskravet. Kravet henviser imidlertid til både selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler, noe som har gjort det nødvendig å gå nærmere inn i aksjeloven/allmennaksjeloven og regnskapsloven.

I forbindelse med den regnskapsrettslige behandlingen av fusjoner og fisjoner kommer jeg inn på en særlig rettskilde, regnskapsstandarder, utarbeidet av Norsk RegnskapsStiftelse.²

Regnskapsloven §4-6 inneholder et generelt krav om at årsregnskap skal utarbeides i samsvar med ”god regnskapsskikk”. Dette var i utgangspunktet en ulovfestet rettslig standard, og en forutsetning for å lovfeste prinsippet var at man sikret en dynamisk utvikling av begrepet.³ Dette gjøres gjennom regnskapsstandardene. Ved fusjon vil således et brudd på reglene i NRS 9 Fusjon regnes som et brudd på det lovfestede kravet om god regnskapsskikk. For fisjon foreligger ingen endelig regnskapsstandard, men det er utarbeidet en foreløpig standard, NRS(F) Fisjon, som anbefales fulgt. Hvorvidt brudd på en foreløpig standard medfører brudd på god regnskapsskikk må bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfelle. Stiftelsens standarder er kjent og akseptert av regnskapsprodusenter og regnskapsbrukere i Norge.⁴

Rettspraksis omhandlende lovlighetskravet forholder seg ennå kun til godtgjørelsesreglene forut for aksjonær- og fritaksmodellen. Dette er en naturlig forsinkelse ut fra at skattereformen ble innført i 2006, og som man kan lese i enkelte av dommene kan det ta flere år fra det aktuelle skatteåret er tilbakelagt til ligningsmyndighetene begynner å se på saken. Videre kan det gå enda noen år før saken kommer inn for domstolene. Rettspraksis fra før reformen vil imidlertid fremdeles være aktuell på lovlighetskravets område, da lovlighetskravet er videreført mer eller mindre uendret i ny lovgivning opp igjennom årene.

Utover den alminnelige rettskildelære har skatteretten flere særegne rettskilder, som i større og mindre grad benyttes av Høyesterett og de lavere rettsinstanser i sine avgjørelser, i

² www.regnskapsstiftelsen.no.

³ Jfr.Ot.prp.nr.42(1997-98)kap.6.1.

⁴ Jfr. Kinserdal(2008)s.157.

forvaltningen og hos skatterettslige rådgivere i det private. Disse vil i tillegg til lovtekst, forarbeider, rettspraksis og juridisk litteratur også utgjøre grunnlaget for mine videre drøftelser.

Tidsskriftet Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål (forkortet Utvalget eller Utv.) utgis av den frittstående stiftelsen Ligningsutvalget, som jobber for *”å fremme skattefaglig utvikling i teori og praksis til nytte for offentlig og privat praksis.”*⁵ Utvalget står for en gjennomført publisering av avgjørelser fra alle rettsinnsstanser på skatterettens område i tillegg til sentral ligningspraksis og administrative uttalelser av skatterettslig tema.⁶

Ligningspraksis er kort beskrevet alle avgjørelser ligningsmyndigheten fatter i skattesaker. Ligningspraksis blir i følge flere juridiske forfattere i stadig økende grad benyttet av Høyesterett som moment i avgjørelser i skattesaker.⁷ Praksis blir da vurdert ut fra tre kriterier Høyesterett synes å vektlegge: varighet; hvor lenge praksisen har vært benyttet, konsekvens; er praksis enstemmig og frekvens; hvor ofte benyttes den aktuelle praksis.⁸

Et problem med ligningspraksis er imidlertid tilgjengeligheten. Det er ingen konsekvent behandling av hva som publiseres, men praksis blir publisert i begrenset utstrekning i Utvalget, Lignings-ABC, Skatterett – tidsskrift for skatt og avgift og annen juridisk litteratur. Hvor det imidlertid foreligger en kjent (i hvert fall innenfor det aktuelle fagmiljø), langvarig og konsekvent praksis skal det en del til for at Høyesterett velger å fravike denne.

Lignings-ABC utgis årlig av Skattedirektoratet, og benyttes aktivt i saksbehandlingen ved de ulike skattekontor, og er derfor en god indikator på hva som anses som ligningspraksis

⁵ www.utvalget.no.

⁶ Jfr.Zimmer(2005)s.50 i petit.

⁷ Jfr.Zimmer(2005)s.50flg., Gjems-Onstad (2008)s.60.

⁸ Jfr.Zimmer(red.)(2006)s.51.

til enhver tid. På denne bakgrunn vil den også være et naturlig hjelpemiddel for advokater og andre skatterådgivere. Utover det er Høyesterett tilbakeholdne med å tillegge Lignings-ABC noe særlig vekt. Ved tvilsomme spørsmål er det ikke gitt uttrykk for tolkningstil, men valgt en løsning som presumeres lagt til grunn av forvaltningen, noe som medfører at rettskildeverdien er meget begrenset.⁹

BFU, bindende forhåndsuttalelser, er en forholdsvis ny ordning, innført f.o.m. 1.nov.2001. Et privat rettssubjekt kan sende inn en konkret skatterettslig problemstilling, og få svar for det enkelttilfellet fra skattekontoret eller Skattedirektoratet.¹⁰ Rettskildevekten antas å være meget begrenset utover den enkelte sak, men kan være aktuell for å kaste lys over problemstillinger. Har man en sak som ligner vil en tidligere BFU være en indikator på hvordan ligningsmyndigheten vil stille seg til saken.

1.4 Presiseringer og avgrensninger

Det er skattelovens og lovlighetskravets anvendelse for aksje- og allmennaksjeselskaper og deres eiere som er subjekt i denne oppgaven. Flere av reglene jeg behandler vil også ha anvendelse for andre selskapsformer, jfr. eksempelvis fusjons- og fisjonsreglene i skatteloven kapittel 11, hvor det i §§11-3 og 11-5 er egne regler for fusjon og fisjon av deltakerlignede selskaper. Jeg har imidlertid funnet det nødvendig å avgrense mot disse.

Som jeg kort vil nevne nedenfor eksisterer det også et lovlighetskrav for konserninterne overføringer i forskrift til skatteloven, jfr. FSFIN§11-21-6. Lovlighetskrav i forskrift faller imidlertid utenfor denne oppgaven tema.

Av de samme praktiske årsaker avgrenses oppgaven også mot internasjonal skatterett og de bestemmelser som eventuelt fremgår av Norges skatterettslige avtaler. Forholdet til utenlandske selskaper og eierinteresser vil bli nevnt, men ikke ytterligere problematisert.

⁹ Jfr.Lignings-ABC 2008/09, Forord.

¹⁰ Jfr.ligningsloven §3A-1.

2 LOVLIGHETSKRAVET – EN INTRODUKSJON TIL INNHOLDET I KRAVET OG HENSYNENE BAK

2.1 Lovlighetskravet i skatteretten

Det skatterettslige utgangspunkt er at enhver overføring av verdier fra et skattesubjekt til et annet utløser beskatning etter de alminnelige regler i skatteloven.

For personlig skattyter er plikten til å betale skatt slått fast i sktl.§2-1(9), og for selskaper i §2-2(6): *”Skatteplikten gjelder all formue og inntekt her i riket og i utlandet.”*

Skatteplikt er også hovedregelen ved aksjeutbytte, konkretisert i sktl.§10-11(1), ved konsernbidrag, ved fisjon og fusjon i sktl.§11-1(1) og for annen omdanning antitetisk ved at sktl.§11-21 oppgir at unntak fra skatteplikt skjer ved forskrift.

I fra disse reglene gjøres imidlertid unntak i skatteloven. På ulike vilkår kan skattesubjekter oppnå gunstige skatteposisjoner, enten ved fullstendig fritak fra skatt eller skattelettelse.

Lovlighetskravet er et slikt vilkår:

- Selskap som er aksjonær i annet selskap er ikke skattepliktig for lovlig utdelt utbytte (fritaksmetoden), jfr.sktl.§2-38(2) a.
- Personlig skatteyder får skjermingsfradrag, en begrensning i skatteplikten, på sitt tildelte utbytte under forutsetning av at dette er lovlig utdelt fra selskapet (aksjonærmodellen), jfr.sktl.§10-12(1).
- Selskap får fradrag i inntektsligningen for konsernbidrag (vederlagsfrie overføringer) som er lovlig ytt til annet selskap i samme konsern etter de regler aksje- og allmennaksjeloven oppstiller, jfr.sktl.§10-2(1).
- Selskaper som skal fusjonere (sammensluttet) eller selskap som skal fisjonere (deles) får gjøre dette med skattemessig kontinuitet, ingen skattlegging, etter

reglene i sktl. §§ 11-2 til 11-8 under forutsetning av at alt går lovlig for seg, jfr. sktl. § 11-1(1).

- For at konserninterne overføringer skal være skattefrie har FSFIN § 11-21-6 et vilkår om at vederlaget ytt av det mottaende selskap må være lovlig.

Lovligheten viser i hovedsak til ikke nærmere presiserte selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler bedriften må følge. Dette vil være formelle og materielle vilkår som følger av de ulike regelsett i aksjeloven, allmennaksjeloven og regnskapsloven, og som må være oppfylt for at disposisjonen skal få de ønskede skatterettslige virkninger.

Historisk er tette bånd mellom selskapsretten og skatteretten en naturlig del av den alminnelige samfunnsutviklingen; utgangspunktet med 1600-tallets handelskompaniers fremvekts frem til dagen aksje- og allmennaksjeselskaper har hele veien blitt tett fulgt av den offentlige beskatning. Mange av skatterettens ord og uttrykk er således hentet fra privatretten, og et viktig spørsmål er i hvilken grad privatrettslig innhold i skattelovens lovens ord er styrende i skatteretten. Dette går imidlertid også andre veien; selskapsrettslig er det naturlig å se hen til skattelovens tolkning av felles ord og uttrykk. Videre er det et kjent fenomen at man ved lovendringsarbeid i den ene lov ofte ser hen til og vurderer virkningen for den andre, og også kan komme til at endringen i selskapsretten må følges opp med skatterettslige endringer slik tilfellet var ved utarbeidelse av regler om fusjon og fisjon.¹¹ I bestemmelsen om konsernbidrag i aksjeloven § 8-5(1) henvises det direkte til skattelovens bestemmelser for gjennomføring av bidraget. Her henvises det til tre konkrete paragrafer. Med lovlighetskravet har man tatt dette et skritt videre, ved å gi et ikke nærmere avgrenset felt av privatrettslige regler direkte anvendelse i skatteretten.

¹¹ Jfr. Ot.prp.nr. 71(1995-96)pkt. 1.3.

2.2 Hensyn

Hva som er begrunnelsen for lovlighetskravet sier forarbeidene generelt lite om. En gjennomgang av de hensyn som ligger til grunn for skatteretten generelt, og reglene hvor lovlighetskravet finnes spesielt, kan være med på å kaste lys over problemstillingen.

Som grunnlag for hele den norske skatte- og avgiftspolitikken blir fiskale hensyn særlig vektlagt. Norge er en velferdsstat og staten trenger penger for å skaffe seg handlingsrom slik at velferdsstaten kan opprettholdes. Finansdepartementet uttaler i kongelig resolusjon av 11. januar 2002 at de viktigste målene for skatte- og avgiftspolitikken er ”... å bidra til offentlige inntekter, utjevning av inntekter og levekår og til effektiv ressursutnyttelse.”¹²

Andre viktige hensyn er arbeidet for vertikal og horisontal rettferdighet; man skal skatte etter evne og få etter behov. I tillegg nevnes effektivitetshensyn og styringshensyn som sentrale begrunnelser for skatteplikten i Norge.¹³

De regelsett som inneholder et lovlighetskrav innebærer i utgangspunktet en begrensning i skatteplikten. Lovlighetskravet er et vilkår for at den begrensede skatteplikt skal inntre. Lovlighetskravet har således som virkning at man faller tilbake på hovedregelen om skatt hvis vilkåret ikke er oppfylt.

Hvorfor unntak fra hovedregelen om skatteplikt?

Ved gjennomføringen av skattereformen 2004-2006 – innføringen av aksjonærmodellen og fritaksmetoden - var det særlig effektivitets- og rettferdighetshensyn som ble vektlagt. Å skape et skattesystem som beskattet folk ut fra evne og skattela likt uansett om man fikk pengene utbetalt som lønn eller utbytte ble sett på som et viktig samfunnsmessig mål, som skulle ivaretas ved å skape skatterettslige regler som førte til økt stabilitet og forutsigbarhet i skattepolitikken.¹⁴

¹² Jfr.NOU 2003:9 avsnitt 1.1.

¹³ Jfr.Zimmer(2005)s.30flg.

¹⁴ Jfr.Ot.prp.nr.1(2004-2005)s.28.

Det var særlig hensynet til horisontal rettferdighet – at personer med samme reelle inntekt skulle skattlegges likt – som gjorde at man gikk bort fra delingsmodellen og over til aksjonærmodellen. Skjermingsfradraget på sin side ble begrunnet med at normalavkastningen ved en risikofri plassering, typisk ved å sette pengene i banken, burde vært fradragsberettiget. Således også hovedsakelig likhetshensyn.

Bakgrunn for konsernbidragsordningen var et ønske om å skape skattemessig nøytralitet i valget av om virksomheten skulle organiseres i konsern eller som ett stort selskap.¹⁵

Bak de gunstige reglene for den skatterettslige behandling av fisjoner og fusjoner ligger hensynet til kontinuitet; selskapsrettslig gunstige og effektiviserende omdannelser bør ikke forhindres av beskatning.¹⁶

Næringsbeskatningen har til formål å skaffe skatteinntekter, men det er på samme tid et ønske om å sikre en mest mulig effektiv ressursbruk innad i næringen. Det taler for at de skatteregler som legges til grunn sikrer like konkurransevilkår og forhindrer konkurransefortrinn.

Hvorfor en regel om lovlighet som forutsetning?

Styringshensyn, at man gjennom skattleggingen kan sanksjonere eller ved gunstige skatteordninger stimulere en gitt aktivitet, trer frem som en nærliggende begrunnelse for lovlighetskravet.

Ut fra sammenhengen mellom lovgivningen i skatteretten og selskapsretten må det kunne tenkes at lovgiver her har sett en anledning til å ilegge en sanksjon som får noe større konsekvenser for en lovbryter enn det som er tilfellet etter aksjelovene. Eksempelvis er den vanligste sanksjonen ved utbetaling av ulovlig utbytte etter aksjelovene et krav om

¹⁵ Jfr.Ot.prp.nr.1(2005-2006)s.65.

¹⁶ Jfr.Ot.prp.nr.1(1995-1996)pkt.1.2.

tilbakeføring av midlene, jfr.asl./asal.§3-7(1). Det er det eneste virkemiddel man har hvis man ikke ønsker å gå til sak mot den ansvarlige, jfr.asl./asal.§17-1(1). For selskapet kan dette skape mye uønsket oppmerksomhet, og er neppe et valg som gjøres uten i svært graverende tilfeller. Det samme er tilfellet ved ugyldig fusjon eller fisjon etter asl.§§13-19 til 13-22, jfr.§14-10 og asal.§§13-20 til 13-23, jfr.§14-10.

Lovlighetskravet i skatteretten gir således myndighetene en mulighet til å sanksjonere uønsket selskapsaktivitet, og må også kunne sies å verne om selskapets kreditorer og eventuelle mindretallsaksjonærer. Lovlighetskravet kommer inn som en form for offentlig kontroll i det som i utgangspunktet er privatrettslige selskapsdisposisjoner og ser også ut til å hvile på det som tradisjonelt vil være selskapsrettslige hensyn. Dette har vært med på å løfte frem spørsmålet om kravets berettigelse i juridisk litteratur.¹⁷

Mothensyn til lovlighetskravet vil til en viss grad kunne sies å være de alminnelige skatterettslige hensyn til forutsigbarhet, presisjon i lovspråket og kontrollerbarhet. Lovlighetskravet favner generelt forholdsvis vidt på selskaps- og regnskapsrettens område, uten at det er foretatt noen nærmere begrensning.

Lovlighetskravet er et vilkår i forhold til regler som gjør unntak fra hovedregelen om at enhver formuesoverføring mellom rettssubjekter er skattepliktig. Disse unntaksreglene begrunnes med at konsekvent beskatning kan forhindre ønskelig og hensiktsmessig aktivitet.¹⁸ Hensyn bak lovlighetskravet, som jo må ses på som en skranke for dette for skattyter gunstige unntaket, blir i denne sammenheng å hindre skatterettslig omgåelse. Misbruk av skatteregler fører til at det offentliges inntekter reduseres, noe hele samfunnet taper på. Videre kan det føre til en generell svekking av skattemoralen i samfunnet. Til sist vil det i selskapstilfellene innebære en urettmessig konkurransefordel ved at et selskap kan drive med lavere kostnader enn konkurrentene, og således velte lovlydige aktører.¹⁹

¹⁷ Jfr.bl.a.Folkvord(2006)s.280-282.

¹⁸ Jfr.Ot.prp.nr.71(1995-1996)pkt.1.2.

¹⁹ Jfr.www.okokrim.no.

Lovlighetskravet er noe mer håndfast enn en ulovfestet trussel om gjennomskjæring eller omklassifisering. Dette gjelder for alle de skatterettslige områder der lovlighetskravet finnes. Det må således kunne legges til grunn at lovlighetskravet formål er ivaretagelse av skatterettslige hensyn.

Hvorvidt lovlighetskravet treffer dette formålet i de ulike regelsett vil jeg komme tilbake til.

3 EN NÆRMERE FREMSTILLING AV DE SKATTERETTSLIGE ORDNINGER MED ET LOVLIGHETSKRAV

3.1 Aksjeutbytte

3.1.1 Innledning

Lovlighetskravet finnes, med litt forskjellig ordlyd, for personlige aksjonærer i sktl.§10-12 (1)2.setn., og for selskapsaksjonærer i sktl.§2-38(2) bokstav a. Kjernen er imidlertid den samme: utbyttet må være *”lovlig utdelt”* for at man skal oppnå de tilhørende rettigheter i skatteloven. For personlig skattyter er det snakk om retten til skjermingsfradrag og for selskapsaksjonær retten til fullt skattefritak. Den skatterettslige ordningen for utdeling av utbytte til personlig aksjonær går under betegnelsen aksjonærmodellen. Fritaksmodellen er betegnelsen for reglene rundt utdeling til selskapsaksjonær. En videre fremstilling og tolking av paragrafene følger utover i kapittelet.

Lovlighetskravet er ingen nyvinning under verken fritaks- eller aksjonærmodellen. Det var også et vilkår under godtgjørelsesmodellen at utbyttet var lovlig utdelt fra selskapet.²⁰ Kravet kom inn i lovteksten ved vedtakelsen av selskapsskatteloven §3-4, men ble også forut for det antatt å følge av lovteksten i dagjeldende aksjeskattelov §8.²¹ Dette medfører også at praksis og teori forutfor aksjonær- og fritaksmodellen kan være aktuelle kilder til å kaste lys over lovlighetskravet den dag i dag.

²⁰ Sktl.§10-12 før endring ved lov 10.desember 2004 nr 77.

²¹ Jfr.Ot.prp.nr.35(1990-1991)pkt.16.4.8.

3.1.2 Kort historikk

Ved skattereformen av 2004-2006 ble aksjonærmodellen innført for beskatning av personlig skatteyttere, og fritaksmetoden for selskapsaksjonærer eller andre juridiske personer, som erstatning for den til da anvendte godtgjørelsesmetoden.

Godtgjørelsesmetoden ble innført ved den forrige skattereformen i 1992. Det formelle utgangspunkt var at utbytte utdelt fra aksjeselskap var å anse som alminnelig skattepliktig inntekt. Da pengene allerede var beskattet på selskapets hånd som inntekt, skulle aksjonærene bli tilordnet en godtgjørelse for å forhindre økonomisk dobbeltbeskatning på det utdelte overskuddet. Utbyttemottakers rett til godtgjørelse for den skatt selskapet allerede hadde betalt medførte at den reelle skattekostnaden for aksjonæren ble mye lavere enn ved alminnelig inntekt. For å demme opp for dette ble det innført en delingsmodell som påla selskapet på nærmere vilkår å utbetale deler av utdelingen til aksjonær som aktivt arbeidet i selskapet som lønn. Tilpassing til delingsmodellen gjorde imidlertid at arbeidstakere i aksjeselskaper nesten utelukkende mottok den gunstige kapitalinntekten og mottok lite som formell arbeidsinntekt.²² Beregninger viste at selskaper som hadde tilpasset seg slik at de ikke kom inn under delingsmodellen gjennomsnittlig hadde totale utdelinger til hovedaksjonær som var 30% høyere enn til en som kom under delingsmodellen.²³

Det ble også etter hvert stilt spørsmål ved hvorvidt reglene var i samsvar med Norges EØS-rettslige forpliktelser: Reglene om godtgjørelse fikk ikke lik anvendelse for grenseoverskridende investeringer som for innenlandske. Selv om EØS-avtalen i utgangspunktet ikke kan legge føringer for norsk skattepolitikk da det er utenfor avtalen, har EF-domstolen og senere EFTA-domstolen kommet frem til at skatter indirekte kan medføre restriksjoner som er til hinder for de fire friheter.²⁴ At f.eks. en norsk aksjonær med aksjer i et svensk selskap ble nektet godtgjørelse og i stedet ble beskattet for hele det

²² Jfr.Ot.prp.nr.1(2004-2005)s.28.

²³ Jfr.Thoresen(2009).

²⁴ Jfr.EØS-loven§1, jfr.EØS-avtalen – hoveddelen art.1(2).

utdelte utbyttet, ville således være et avtalestridig hinder for den frie flyt av kapital mellom EØS-landene.

Det ble satt ned et utvalg (Skaugen-utvalget) som skulle vurdere hvordan inntekts- og formuesbeskatningen burde utformes.²⁵ I NOU 2003: 9 la utvalget ned sitt forslag til endringer i skattesystemet. Hovedforslaget gikk ut på å innføre en aksjonærmodell for beskatning av selskaper og personlige skattytere. Modellen skulle sikre en konsekvent beskatning av alle inntekter og således sikre stabilitet og forutsigbarhet for skattyter.

Regjeringen gikk inn for deler av Skaugen-utvalgets løsning, men supplerte forslaget med en fritaksmodell for utbetaling av utbytte til aksjeeiere som er selskap.²⁶ I Ot.prp.nr.1 (2004-2005) ble aksjonær- og fritaksmodellen fulgt opp med konkrete lovforslag, som ble vedtatt, sanksjonert og trådte i kraft f.o.m. inntektsåret 2006, jfr. lov 10. desember 2004 nr.77. For utbytte utbetalt i 2006, basert på årsregnskapet for 2005, måtte det for personlige skatteyttere dermed svares 28% skatt, med unntak for skjermingsfradraget.

3.1.3 Aksjonærmodellen

I skatteloven §10-12(1) heter det:

”Personlig aksjonær som har alminnelig skatteplikt til Norge for mottatt utbytte, gis fradrag for skjerming i fastsatt alminnelig inntekt. Dette gjelder bare dersom utbyttet er lovlig utdelt fra selskapet.”

Aksjonærmodellen er en modell for utjevning av forskjellen i skattekostnaden mellom skatt på arbeidsinntekt og på aksjeutbytte og aksjegevinster for personlige aksjeeiere. Avkastning på aksjer, utover det man ville hatt ved en risikofri plassering (altså fradratt skjerming), er skattepliktig, jfr. sktl. § 10-12(1).

²⁵ NOU 2003: 9 avsnitt 1.1.

²⁶ St.mld.nr.29 (2003-2004)avsnitt 1.1.

Til forandring fra tilstanden under godtgjørelsesmodellen har man nå en tilnærmet nøytral skattekostnad for arbeids- og kapitalinntekter. Å oppnå skattemessig nøytralitet var et av hovedmålene med skattereformen i 2004-06.²⁷

Skattesubjektet under aksjonærmodellen er den personlige skattyter, jfr.sktl.§10-12(1). Det naturlige utgangspunkt for fastlegging av hvem som regnes som personlig skattyter blir skattelovens egen definisjon i §2-1. Utgangspunktet her er at alle fysiske personer som er bosatt i riket, er skattesubjekter, jfr. første ledd. Uten at jeg har anledning til å gå nærmere inn på det vil jeg bare kort nevne at sktl.§10-12(3) i tillegg oppstiller enkelte særskilte rettssubjekter som skatterettslig i denne sammenheng skal behandles som personlig skattyter. Videre kan en personlig aksjonær som er bosatt innen EØS og har svart kildeskatt til Norge etter søknad få fradrag for skjerming, jfr.sktl.§10-13(2).

Hva som ligger i ”utbytte” blir behandlet i avsnitt 3.1.5.2. Skjerming er en del av vedtatt utbyttet som fradras den alminnelige inntekt og således unnslipper beskatning. Det overskytende belastes med alminnelig inntektsskatt på 28%.

Skjermingsfradraget (skjermingen) beregnes for hver enkelt aksje, og utgjør et skjermingsgrunnlag som multipliseres med skjermingsrenten. Skjermingsgrunnlaget er den inngangsverdi (kjøpesum inkl. omkostninger) aksjeeier hadde på aksjen, tillagt eventuell ubenyttet skjerming fra tidligere. Skjermingsrenten fastsettes årlig av Skattedirektoratet, og er for inntektsåret 2008 satt til 3,8%.²⁸

Et eksempel for å illustrere: A kjøpte én aksje á kr 2000,- i 2006. Skjermingsrenten for 2006 var på 2,1%. Skjermingsfradraget blir på kr 42, og tillegges skjermingsgrunnlaget som ubenyttet skjerming da det ikke utdeles utbytte dette året. I 2007 kjøper A en aksje til, med en inngangsverdi på kr 2500,-, og for inntektsåret 2007 deles det ut utbytte på kr 100

²⁷ Jfr.Ot.prp.nr.1(2004-2005)s.32.

²⁸ Jfr. FSFIN§5-22-4 og www.skatteetaten.no

per aksje. Skjermingsrenten er 3,3%. For 2006-aksjen blir 33 kr å anse som skattepliktig inntekt, for 2007-aksjen kr 17. I 2008 kjøper A én aksje til, nå har imidlertid inngangsverdien sunket til kr 1000, og for inntektsåret 2008 hadde ikke selskapet anledning til å utdele utbytte. Skjermingsrenten var som sagt 3,8%. Skjermingsgrunnlaget for 2006-aksjen blir dermed i 2009 kr 2120, for 2007-aksjen kr 2595 og for 2008-aksjen kr 1038. Et eventuelt utbytte i 2009 vil innebære en forholdsvis større skattekostnad for den rimeligste aksjen enn den dyreste. Det er ikke adgang til å overføre ubenyttet skjerming fra en aksje til en annen.

Sktl.§10-12(1)2.setn. forutsetter at ”utbyttet er lovlig utdelt fra selskapet.” for at skjermingsreglene skal få anvendelse - lovlighetskravet. I det følgende vil jeg derfor se på hvilke utdelinger fra selskapet som regnes som ”utbytte” i skatterettslig forstand, hvilke regler som må være oppfylt for at en slik utdeling skal være ”lovlig” og til slutt hva slags konsekvenser brudd med lovlighetskravet får.

3.1.4 Fritaksmetoden

Skatteloven §2-38(1)bokstav a, jfr.§2-2(1)bokstav a foreskriver skattefrihet for aksjeselskaper og allmennaksjeselskapers inntekter med korresponderende unntak fra retten til å fradra kostnader. I §2-38(2) utfylles det:

”Inntekter og tap som omfattes av første ledd er:

- a. gevinst eller tap ved realisasjon eller uttak av eierandel i selskap mv. som nevnt i første ledd a til c eller tilsvarende utenlandsk selskap mv., samt lovlig utdelt utbytte som nevnt i § 10-11 annet ledd, jf. tredje ledd på slik eierandel,”*

Også i skatteloven §2-38(2)bokstav a finner vi grunnvilkåret om at utbytte må ha vært ”lovlig utdelt”. At lovteksten her har blitt noe annerledes enn under aksjonærmodellen er ikke gitt noen videre forklaring i forarbeidene. Der legges det til grunn, likeledes som

under aksjonærmodellen, at det samme lovlighetskrav som det som tidligere felles lå til grunn i sktl.§10-12(2)2.setn. under godtgjørelsesmetoden, skal anses videreført.²⁹

Fritaksmetoden innebærer at norske aksjeselskaper og lignende selskaper skattefritt kan motta aksjeutbytte og realisere aksjegevinst, men de har ingen fradragsrett for tap, jfr.sktl.§2-38(1)jfr.(2). Ved lov 12.desember 2008 nr.99, med virkning fra 7.oktober 2008, ble det innført en sjablongmessig beskatning med fast sats på tre prosent for inntekter aksje- og allmennaksjeselskaper i utgangspunktet hadde skattefritt etter sktl.§2-38. Begrunnelsen ligger i at fritaksmetoden ble litt for gunstig for selskapene, tatt i betraktning den spesielle fradragsregelen i sktl.§6-24.³⁰ Ut fra skattemessige hensyn vil man trolig se en økning i bruken av konsernbidrag mellom selskaper som oppfyller skattelovens konsernbegrep, da konsernbidrag ikke omfattes av treprosentregelen i sktl.§2-38. For lovlighetskravet må det antas at treprosentregelen har liten betydning; som jeg vil komme tilbake til er de selskapsrettslige regler som må være oppfylt etter lovlighetskravet nærmest sammenfallende for utbytte og konsernbidrag, og etter asl./asal.§8-5(2) må det tas hensyn til utdelt konsernbidrag ved beslutning om utbytte og omvendt, jfr. de materielle begrensninger for hva som kan utdeles i asl./asal.§8-1.

Fritaksmetoden bygger på et grunnleggende hensyn om at man vil unngå kjedebeskatning – tilfeller hvor utbytte utdelt via flere selskaper ville fått en høyere skattebelastning enn om utdelingen hadde skjedd direkte til personlig aksjonær. Det ville virke hemmende for ønsket om skattenøytralitet i forhold til selskapenes investerings- og finansieringsbeslutninger. Samspillet med aksjonærmodellen er imidlertid viktig: *”Et bærende prinsipp bak fritaksmetoden er at inntekter som omfattes av skattefritaket ikke kan overføres fra selskapssektoren til fysiske personer, uten at det oppstår beskatning ut over den risikofrie avkastningen.”*³¹

²⁹ Jfr.Ot.prp.nr.1(2004-2005)s.57.

³⁰ Jfr.Ot.prp.nr.1(2008-2009)s.32-33.

³¹ Jfr.Ot.prp.nr.1(2004-2005)s.56.

Jeg skal ikke gå nærmere inn på hvilke selskapssubjekter utover aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper fritaksmetoden får anvendelse for, se sktl.§2-38 (2)bokstav a, jfr.(1), bare kort presisere at subjektet i denne oppgaven er avgrenset til aksje- eller allmennaksjeselskap som eier aksjer i annet aksje- eller allmennaksjeselskap. Reglene for fritaksmodellens anvendelse hvor et av selskapene er utenlandsk faller også utenfor den videre fremstilling, men utgangspunktet er at fritaksmodellen gjelder for utbytte til norsk aksjonær fra utenlandsk selskap, og at fritaksmodellen også får anvendelse for utenlandsk selskap med eierinteresser i norsk selskap, jfr. henholdsvis sktl.§2-38(2) bokstav a og (1) bokstav k, selv om det fra dette utgangspunktet er gjort flere viktige unntak for å unngå uheldig skattetilpasning.³²

For klarlegging av hva som ligger i ”utbytte” viser sktl.§2-38 (2) bokstav a til skattelovens legaldefinisjon av utbyttebegrepet i §10-11(2)jfr.(3). At utbyttebegrepet således kan behandles samlet for aksjonærmodellen og fritaksmetoden i det følgende finner jeg lite tvilsomt.

3.1.5 Hva regnes som ”utbytte”?

Vilkåret om lovlig utbytte som man finner både under aksjonærmodellen og fritaksmetoden, gjør det nødvendig å definere hva som er utbytte før man går nærmere inn på hva som skal til for at det er lovlig utdelt, slik at man oppnår den gunstige skatteposisjonen.

Det skatterettslige utbyttebegrepet er noe videre enn det selskapsrettslige. Skattelovens lovlighetskrav forholder seg i utgangspunktet til skattelovens utbyttebegrep, men siden vurdering av hvorvidt et utbytte er lovlig utdelt må skje i forhold til de selskapsrettslige regler, er det nødvendig med en redegjørelse av begge begrepene.

³² Jfr.Ot.prp.nr.1(2004-2005)s.59.

3.1.5.1 Det selskapsrettslige utbyttebegrepet

Utbytte er typisk en årlig utbetaling fra selskap til aksjonærer, som avkastning på investerte penger, vedtatt på generalforsamling etter forslag fra styret.³³

De materielle og formelle regler for utdeling av utbytte finner man i aksje- og allmennaksjeloven §8-1 til §8-3. Disse vil bli behandlet senere under avsnitt 4.2. Noen direkte definisjon av utbyttebegrepet finnes ikke i loven lenger. Man kan imidlertid ta utgangspunkt i lovens oppramsing av mulige utdelingsmåter fra selskap i asl./asal. §3-6.

I asl./asal. §3-6(1) betegnes utdeling som noe som bare kan skje etter reglene om *”utbytte, kapitalnedsetting, fusjon eller fisjon av selskaper, og tilbakebetaling etter oppløsning.”*. Utdeling som ikke følger noen av de nevnte regelsett vil være å anse som ulovlig etter selskapsrettslige regler.

I §3-6(2) følger en legaldefinisjon av ”utdeling”; det må skje en ensidig overføring fra selskap til aksjonær, det må være noe av økonomisk verdi og denne verdien må komme aksjonæren til gode, enten direkte eller indirekte.

Ut fra sammenhengen mellom §3-6(1) og (2) vil utbytte være enhver verdioverføring fra selskapet som kommer en aksjonær til gode, og som ikke favnes av reglene om kapitalnedsettelse i lovens kapittel 12, fisjon eller fusjon i henholdsvis kapittel 13 og 14 eller tilbakebetaling ved oppløsning som beskrevet i kapittel 16.³⁴

3.1.5.2 Det skatterettslige utbyttebegrepet

Definisjonen av utbytte i skatteloven er videre enn den selskapsrettslige: *”... enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdi fra selskap til aksjonær...”* er å anse som utbytte jfr. sktl. §10-11(2).

³³ Jfr. asl./asal. §8-2.

³⁴ Jfr. Andenæs(2006)s.434.

Det avgjørende er om det materielt sett foreligger en overføring av verdier, om denne er lovlig eller ikke har i utgangspunktet ingenting å si for om det foreligger et skatterettslig utbytte. Utbytteutdeling vil vanligvis foregå som pengeoverføringer, men også annet som har en skatterettslig verdi vil her være aktuelt; aksjer og andre finansaktiva, overtakelse eller ettergivelse av lån o.l., bruksretter, tjenester, materielle eller immaterielle eiendeler.³⁵

Skatterettslig vil således både kapitalnedsettelse og tilbakebetaling til aksjonær etter oppløsning bli å behandle som skattepliktig utbytte. Også eventuelle tilleggsvederlag ved fusjon eller fisjon vil skatterettslig regnes som utbytte.

Utdelinger som skjer til en aksjonærs nærstående, personer som ikke har direkte eierinteresser i selskapet, er dessuten å anse som utdeling av utbytte til aksjonæren personlig, jfr. sktl.§10-11(2)5.setn.

Får datteren til daglig leder og eneaksjonær i Vårt Firma AS leie en av selskapets leiligheter mot en symbolsk sum, må differansen til markedsleie bli å anse som utbytte til aksjonæren.

3.1.6 Grensen mot annen utdeling fra selskapet

Utbytte er bare en av flere måter en aksjonær kan utta midler fra et selskap på. Det er imidlertid kun ved utdeling av utbytte at skatteloven oppstiller et lovlighetskrav. Det vil strekke for lang å fremstille dette innenfor rammen av denne oppgaven. Jeg vil derfor i det følgende gi en oversiktsmessig fremstilling av hvile grensedragninger som er aktuelle.

Tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital og overkurs er uttrykkelig unntatt fra utbyttebegrepet i sktl.§10-11(2). Det er nemlig snakk om en tilbakebetaling av midler aksjonæren selv har tilført selskapet, og kan dermed ikke regnes som en fordel vunnet ved

³⁵ Jfr.Hauge (2009)note 794.

kapital eller virksomhet. Som en naturlig konsekvens fører dessuten tilbakebetalingen til at aksjens pålydende reduseres og aksjonærens inngangsverdi settes ned, jfr.sktl.§10-35. Gode grunner taler derfor for at utbetalingen er skattefri. Tilbakebetalingen må allikevel følge de regler som er oppstilt i aksjelovenes kapittel 12 om nedsetting av aksjekapitalen.

Grensen mellom lønn og utbytte var et stort tema under godtgjørelsesmodellen med delingsreglene, men er ikke lenger noe stort problem etter innføringen av aksjonærmodellen. Dette synes å være i tråd med Skattedirektoratets uttalelse i artikkel 24. mars 2009 hvor det uttales at det nå må anses tillatt å ta ut overskudd som utbytte i stedet for lønn uten fare for at omklassifisering kan komme på tale.³⁶

Oppløsning og avvikling av selskapet skjer etter reglene i aksjeloven/allmennaksjeloven kapittel 16. Etter at selskapets forpliktelser er dekket kan resten av aksjekapitalen frigis, og aksjene anses som realisert. Gevinst eller tap som oppstår når utdelt beløp per aksje er fratrasket inngangsverdien regnes som skattepliktig inntekt, eventuelt fradragsberettiget tap, jfr.sktl.§10-37. Likvidasjon av selskapet utgjør en grunnleggende annerledes uttaksmåte enn utbytte, slik at tilfellet hvor det å gjennomføre et lovlig utbytte ses på som så brysomt at man i stedet velger å likvidere selskapet ikke virker særlig sannsynlig.

Utdeling til andre enn selskapets aksjonærer vil i all hovedsak falle utenfor skattelovens utbyttebegrep og således lovlighetskravet. Det betyr imidlertid ikke at utdelingen er skattefri. Skatteplikten blir her i stedet lagt på selskapet som utdeler etter reglene om uttaksbeskatning, jfr.sktl.§5-2(1).

3.1.7 Skjult utbytte

Skjult utbytte vil som oftest dreie seg om utdeling til en eller et fåtall aksjonærer maskert som en lovlig transaksjon, f.eks. salg til underpris eller lån til hovedaksjonær, hvor bedriftens frie og til tider også bunnede egenkapital nærmest fungerer som et rammelån

³⁶ Skatteetaten (2009).

uten noen reell tilbakebetalingsplikt. Særlig lån til aksjonærer har økt betydelig etter innføring av aksjonærmodellen og anses nå som et innsatsområde for skatteetaten hva omgåelse av skattereglene gjelder (Aftenposten.no,23.november2009).³⁷

Hvor skjult utbytte avdekkes og omklassifiseres til alminnelig utbytte ved likningsbehandling vil som hovedregel dette medføre at utbyttet er ulovlig, da aksjelovens formelle regler sjelden er fulgt. Unntak kan kanskje tenkes for lån som er formelt behandlet på generalforsamling, og lån til aksjonær skal også ligge innenfor den frie egenkapital, jfr.asl./asal.§8-7.

3.2 Konsernbidrag

3.2.1 Innledning

Reglene om konsernbidrag i skatteloven §§10-2 til 10-4 går ut på at selskaper innad i et konsern har anledning til å overføre midler vederlagsfritt fra et selskap til et annet for på den måten å oppnå en totalt lavest mulig skattekostnad på det skattepliktige overskudd i inntektsåret. Et i utgangspunktet skattepliktig overskudd i ett selskap kan således benyttes til å dekke opp et underskudd i et annet selskap i konsernet. Konsernbidragsordningen er således hovedsakelig en skatterettslig begrunnet ordning.

Den skatterettslige hovedregelen for aksje- og allmennaksjeselskaper er at hvert selskap er et selvstendig skattesubjekt, som skal vurderes og skattes hver for seg, jfr.sktl.§2-2(1) bokstav a, sammenholdt med §2-2(2). Det formelle utgangspunkt er fortsatt at hvert konsernselskap anses som skattes for seg, men konsernbidragsreglene allikevel et unntak fra hovedregelen. Giverselskapet kan kreve fradrag i inntektslikningen for midlene det overfører som konsernbidrag, jfr.sktl.§10-2(1). Konsernbidraget regnes på den andre siden som skattepliktig inntekt hos det mottagende selskap, jfr.sktl.§10-3(1).

³⁷ Jfr.<http://e24.no/lov-og-rett/article3388172.ece> [sitert23.11.09]

3.2.2 Kort historikk

Reglene om konsernbidrag ble innført ved endringslov 21. desember 1979 nr.63 i aksjeskatteloven §§15 og 16. Reglene ble videreført i selskapsskatteloven §§1-3 til 1-5 ved skattereformen 1992. Dette var kun en redaksjonell omgjøring og medførte ingen materielle endringer.³⁸ Eldre forarbeider vil således den dag i dag være aktuelle rettskilder. De skatterettslige regler om konsernbidrag finner man i dag i sktl.§§10-2 til 10-4. Lovlighetskravet har fulgt bestemmelsene hele veien, men forarbeidene er sparsomme med begrunnelsen for dette.

Formålet med konsernbidragsreglene var å skape skattemessig nøytralitet i valget mellom å organisere selskap i et konsern eller fusjonere til et stort selskap. Forut for konsernbidragsreglene hadde det vært skattemessig lønnsomt å fusjonere, noe som i sin tur kunne skape samfunnsøkonomisk uhensiktsmessige selskapsstrukturer. Arbeidsgruppen som var satt ned for å utarbeide regler om konsernbeskatning til aksjeskatteloven pekte også på at uten konsernbidrag var det et potensielt problem med skattemessig illojale transaksjoner mellom selskap i samme konsern hvis formål var å unngå at konsernet som helhet fikk en stor skattebelastning samtidig som et eller flere av selskapene gikk med underskudd.³⁹ Viktige hensyn mot konsernbidragsordningen var, og er fremdeles, hensynet til bidragsyters minoritetsaksjonærer og dens kreditorer.

3.2.3 Lovlighetskravet

Lovlighetskravet er et vilkår i sktl.§10-2(1) som må være oppfylt for at selskapet som yter konsernbidrag skal ha rett til å fradra dette i inntektsligningen:

”Aksjeselskap og allmennaksjeselskap kan kreve fradrag ved inntektsligningen for konsernbidrag så langt dette ligger innenfor den ellers skattepliktige inntekt, og for så vidt konsernbidraget ellers er lovlig i forhold til aksjelovens og allmennaksjelovens regler.”

³⁸ Jfr.Ot.prp.nr.35(1990-1991)s.365-366.

³⁹ Jfr.Ot.prp.nr.16(1979-1980)s.2.

Det er giverselskapets fradragsrett lovlighetskravet regulerer. Lovlighetskravet legger ingen skranke for hvorvidt det kan utdeles konsernbidrag. Konsernbidraget gir ikke det ytende selskap fradrag i skattepliktig inntekt hvis man ved bidraget ikke har fulgt lovens regler.

Man får videre kun fradrag så lenge konsernbidraget ligger *”innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt”*. Det er ikke anledning til å opparbeide seg en skattekreditt på selskapets hånd. Konsernbidraget kan allikevel overstige inntekten, jfr. aksjelovenes beregningsregler for den frie egenkapital, men inntekten kan ikke settes til mindre enn 0,-, man får ikke fradrag for det overskytende.

3.2.4 Konsernbegrepet

Skatteloven har ingen legaldefinisjon for konsern. Det skatterettslige konsernbegrepet må således defineres ut fra de vilkår som stilles til det og de hensyn som skal ivaretas i den gitte sammenheng.⁴⁰ Sktl.§10-4 oppstiller vilkår som må være oppfylt for at konsernbidrag kan ytes og mottas. Det blir således et naturlig sted og starte redegjørelsen.

Utgangspunktet i sktl.§10-4(1) er at det kun er *”norske selskaper”* som kan være givere og mottakere av konsernbidrag. Av hensyn til det norske skattefundamentet er det kun selskaper som er hjemmehørende i Norge, har skatteplikt her i landet, som kan yte konsernbidrag, jfr.sktl.§2-2(1) sammenholdt med de begrensninger som følger av §10-1. En ordning hvor overskudd kunne sendes skattefritt ut av landet til et konsernselskap i et lavskatteland ville uten tvil medført en betydelig svekkelse av det norske skattefundament. Selskapene kan godt være en del av et større internasjonalt konsern, det er ikke et krav at morselskapet er norsk, så lenge de to aktuelle selskapene for konsernbidrag er norske og ellers oppfyller vilkårene i sktl.§10-4.

⁴⁰ Jfr.NOU 1996:3avsn.10.2, Gjems-Onstad (2008) s.572.

Et konsern er som et utgangspunkt to eller flere rettslig selvstendige selskaper knyttet sammen med sammenfallende eierinteresser. Skatteloven oppstiller vilkår om at selskapene må ”*tilhøre samme konsern*” for å ha rett til å yte og motta konsernbidrag, jfr.sktl.§10-4 (1), og viser videre til asl.§1-3/asal.§1-3 for nærmere definisjon. Det var også den selskapsrettslige konserndefinisjonen, jfr. asl.1976 §1-2 (1)-(3), som ble brukt som utgangspunkt ved utarbeidelsen av de særskilte regler for beskatning av konsern som senere ble innført i aksjeskatteloven §§15 og 16.⁴¹ Selv om begrepene ikke er helt sammenfallende, vil de fremdeles ha en felles kjerne.

I aksjelovene blir ”konsern” beskrevet som et morselskaps sammenknytting med ett eller flere datterselskaper, jfr.§1-3(1). Et morselskap blir videre i andre ledd definert som et aksje-/allmennaksjeselskap som på bakgrunn av avtale eller aksjeeie har ”bestemmende innflytelse” over det annet selskap. Hva som regnes som bestemmende innflytelse kommer jeg tilbake til.

At selskapene må være del av samme konsern betyr imidlertid ikke at selskapene skal sambeskattes, slik ordningen er i for eksempel Danmark og USA. Selskapene i et konsern er selvstendige skattesubjekter, og må føre egne skatte- og finansregnskap. Morselskapet er imidlertid forpliktet til å føre et konsernregnskap, en oppstilling av den samlede økonomi i konsernet, men her vil uansett ikke konsernbidraget fremgå, og det har liten skatterettslig verdi, jfr.rskl.§3-2(3).

Skatteloven tar som nevnt utgangspunkt i aksjelovenes konserndefinisjon, jfr.asl./asal.§1-3 (2), hvor et konsern blir definert som tilfelle hvor et aksjeselskap, morselskapet, har ”*bestemmende innflytelse*” over et eller flere andre aksjeselskaper, datterselskapene. ”Bestemmende innflytelse” blir videre definert som tilfeller hvor et morselskap har kontroll over et flertall, dvs. mer enn 50%, av stemmene som kan avgis ved generalforsamlingen i

⁴¹ Jfr.Ot.prp.nr.16(1979-80)s.1.

datterselskapet, alternativt at man har bestemmelsesrett overfor et flertall i datterselskapets styre.

Konsernbegrepet i skatteloven strammes imidlertid inn i forhold til det selskapsrettslige ved at det har strengere krav til enhetlig eierskap: I skatteloven er kravet at morselskapet eier mer enn 90% av aksjene i datterselskapet for å ha rett til å yte konsernbidrag, jfr.sktl.§10-4 (1)2.setn. I tillegg er det et kumulativt vilkår at man har mer enn ni tideler av stemmene på generalforsamling.

Kravet om kvalifisert flertall for å yte konsernbidrag er hovedsakelig begrunnet i hensynet til minoritetsaksjonærene. De skatterettslige vilkår om dominerende eierskap har således en side til aksjelovene regler i asl.§4-26 og asal.§4-25 for majoritetens rett til tvungen innløsning av mindretallsaksjonær og mindretallsaksjonærenes rett til å kreve seg innløst, som stiller akkurat de samme vilkår. Vilkåret ble i sin tid hentet fra den dagjeldende aksjeloven 1976 §14-9 med akkurat den problemstilling at konsernbidraget kunne stride med minoritetsaksjonærs interesse for øyet.⁴² Særlig i mindre aksjeselskaper kan muligheten til å realisere aksjene på annen måte være små for en minoritetsaksjonær som er i permanent opposisjon med selskapets majoritet. Likeledes vil et konsernbidrag fra datter- til morselskap kunne tenkes å stride med mindretallsaksjonærs interesser, da det har betydning for hva som kan utdeles som utbytte.⁴³ Problemet kan imidlertid unngås ved at minoritetsaksjonærer mottar en passende kompensasjon.⁴⁴

Sktl.§10-4 (1) blir tolket slik at eierforholdet ikke må foreligge direkte mellom de aktuelle mor- og datterselskap, men kan bygge på indirekte eierskap, på samme måte som reglene har blitt tolket i selskapsretten.⁴⁵ Aksjer eiet av morselskapets datterselskap i et annet datterselskap kan således regnes med ved avgjørelsen av hvorvidt morselskapet oppfyller

⁴² Jfr.Ot.prp.nr.16(1979-80)s.12.

⁴³ Jfr.asl./asal.§8-5(2)andre setning.

⁴⁴ Jfr.Gjems-Onstad(2008)s.588-589.

⁴⁵ Andenæs(2006)s.460, Ot.prp.nr.16(1979-80)s.12.

vilkårene for å yte eller motta konsernbidrag. Likeledes er tilfelle hvor et datterselskap igjen har et datterselskap. Konsernspissen har i dette tilfelle anledning til å yte eller motta konsernbidrag fra datterdatterselskapet gjennom indirekte eierskap. Selskapene vil regnes å være i morselskapets kontroll.

Hovedregelen i norsk skatterett er at et selskap som er hjemmehørende her i riket er skattepliktig her for all inntekt, uansett om den er opptjent i Norge eller i utlandet, jfr. sktl.§2-2 (6). Dette er også et vanlig utgangspunkt i mange andre land. Et viktig unntak i internasjonal skatterett er imidlertid reglene om at inntekter fra fast driftssted skal beskattes i det landet verdien oppstår. En slik regel er også inntatt i norsk skatterett ved sktl.§2-3(1) bokstav b, som bestemmer at filial av utenlandsk selskap allikevel skal ha en begrenset skatteplikt for den virksomhetsinntekt filialen generer her i landet.

I sktl.§10-4(2) blir videre anvendelsesområdet for konsernbidragsordningen utvidet til å omfatte de av filialer av utenlandske selskap som tilhører EØS.

Sktl.§10-4(2) er en følge av endringene i reglene om konsernbidrag som kom i 2005 for å sikre at reglene var i overensstemmelse med EØS-avtalen.⁴⁶ Konsernbidrag kan nå ytes:

- fra norsk filial av selskap hjemmehørende i EØS til norsk selskap i samme konsern,
- fra et norsk selskap til norsk filial av selskap hjemmehørende i EØS, eller
- fra norsk filial av selskap hjemmehørende i EØS-land til en annen norsk filial i samme konsern.

Konsernbidrag fra en norsk filial av et utenlandsk konsernselskap til norsk selskap ble også forutfor lovendringen i 2005 antatt i praksis å gi rett til skattefradrag på bakgrunn av skatteavtalenes ikke-diskrimineringsprinsipp. I medhold av de aktuelle skatteavtaler må det fremdeles være tillatt for filial av selskap fra land utenfor EØS å yte konsernbidrag med fradrag i inntektslikning.

⁴⁶ Jfr.Ot.prp.nr.1(2005-06)kap.16.1.

3.2.5 Konsernbidraget

Konsernbidrag er ikke gitt noen definisjon i skatteloven, men består i normaltillfellene av pengeoverføringer. Bidraget blir i forarbeidene definert som *”ytelser av økonomisk karakter der yteren ikke betinger seg noe særskilt vederlag.”*⁴⁷ Ut fra forarbeidenes definering kan også andre formuesverdier tenkes overført; driftsmidler, varelager osv. så lenge verdien ligger innenfor den alminnelige skattepliktige inntekt. Det vanligste er at det mottagende selskap får en fordring på giverselskapet med rett til en kontant overføring i fremtiden.⁴⁸

Konsernbidraget blir å anse som skattepliktig inntekt for det mottagende selskap, jfr. sktl.§10-3. Som tidligere nevnt er det imidlertid vanlig at selskapet bruker konsernbidraget til å dekke opp for ligningsmessig underskudd det aktuelle regnskapsår, slik at den reelle skattekostnaden blir minimal. Konsernbidraget kan også benyttes til å skape en inntekt, hvis selskapet har fremførbart underskudd fra tidligere regnskapsår.⁴⁹

Ut fra symmetriprinsipp vil allikevel den del av konsernbidraget som ikke blir fradragsberettiget for giver etter sktl.§10-2(1) første setning fordi det overstiger den ”ellers skattepliktige alminnelige inntekt” heller ikke være skattepliktig for mottaker.

Symmetriprinsippet gjør seg imidlertid ikke gjeldende med samme styrke hvor giver mister fradragsretten på grunn av brudd på lovlighetskravet, jfr.sktl.§10-2. Tilfellet er ikke nevnt i unntaksbestemmelsen i sktl.§10-3 første ledd annen setning, og regelen blir dermed at konsernbidraget allikevel skal beskattes på mottakers hånd.⁵⁰

⁴⁷ Jfr.Ot.prp.nr.16(1979-1980)s.11.

⁴⁸ Jfr.Zimmer(red.)(2006)s.376, Gjems-Onstad (2008)s.560.

⁴⁹ Jfr.Zimmer(red.)(2006)s.375.

⁵⁰ Jfr.Zimmer(red.)(2006)s.375.

3.2.6 Forholdet mellom fritaksmetoden og konsernbidragsordningen

Reglene om konsernbidrag er skatterettslig forskjellig fra utbyttereglerne ved at det her er snakk om regler som får betydning både for giver og mottaker, både når lovlighetskravet er oppfylt og når konsernbidraget er ulovlig. Konsernbidragsreglene er å foretrekke fremfor utbyttereglerne da det ved utbytte kun er mulig å utdele til eier, er det ved konsernbidrag mulig å gi bidrag fra mor til datterselskap, fra datter til morselskap, og mellom søsterselskap. Videre har yter av konsernbidrag fradragsrett i inntektsgrunnlaget, dette er ikke tilfelle ved utbytteutdeling. Det skatterettslige konsernbegrepet legger imidlertid visse skranker for hvilke selskaper som har rett til å yte konsernbidrag.

Ved innføringen av den nye treprosentreglen for utdeling av utbytte under fritaksmetoden i skatteloven §2-38(6) ble det i forarbeidene presisert at denne ordningen ikke fikk virkning for konsernbidrag.⁵¹ Innad i en konsernstruktur har man således fått enda et insentiv til å utnytte konsernbidragsordningen til skatterettslig tilpasning.

3.3 Fusjon og fisjon

3.3.1 Innledning

Lovlighetskravet i skatteloven § 11-1(2) er et av kravene som må være oppfylt for at en fusjon eller fisjon kan gjennomføres uten å utløse beskatning. Fusjon (sammenslutning av selskaper) og fisjon (deling av selskap) er de to sentrale omdanningsmåter for aksje- og allmennaksjeselskaper i skatteloven kapittel 11.

Ved fusjon overføres ett eller flere selskapers eiendeler, rettigheter og plikter til et overtakende selskap. Ved fisjon skjer en deling av eiendeler, rettigheter og plikter på to eller flere selskaper. Skatterettslig utgangspunkt ved realisasjon er full beskatning, og det er også hovedregelen ved fusjon og fisjon, jfr.sktl.§11-1(1). Lovgiver har imidlertid funnet det hensiktsmessig ikke å skattlegge slike omdanninger, hovedsakelig på bakgrunn av

⁵¹ Jfr.Ot.prp.nr.1(2008-2009)s.32.

sammenhengen mellom bedrifts- og samfunnsøkonomiske hensyn.⁵² Markedssvingninger og krav til effektivitet og lønnsomhet gjør at aksjeselskaper kan ha behov for å foreta hurtige tilpassninger og mindre eller større omorganiseringer i en virksomhet. Beskatning ved hver minste markedstilpassning i bedriftsstrukturen vil kunne motvirke slik ønskelig omorganisering.

At selskaper fusjonerer i nedgangstider og fisjonerer i oppgangstider er således sett på som lovlig tilpasning til skattereglene, så lenge skattebesparelse ikke er det eneste formål med disposisjonen.⁵³ Da vil man stå i fare for å komme i en gjennomskjæringssituasjon, men det kommer jeg ikke til å gå nærmere inn på her.⁵⁴

3.3.2 Kort historikk

Reglene i skatteloven kapittel 11 avløste de tidligere bestemmelsene i selskapsskatteloven kapittel 8. Reglene i selskapsskatteloven ble innført ved lov 20. desember 1996 nr. 101. De til da ulovfestede reglene om skattefritak ved fisjon og fusjon ble innført med virkning fra og med inntektsåret 1997. Det hadde over lengre tid utviklet seg en ulovfestet retts- og ligningspraksis med prinsipper for skattefritak ved fusjon og fisjon. Skattereformen 1992 hadde medført en viss usikkerhet rundt reglenes omfang, og behovet for en avklaring lå til grunn for lovfestingen.⁵⁵

Lovendringen som kom med skatteloven 1999 var ikke tilsiktet å medføre noen realitetsendringer, slik at eldre rettspraksis i utgangspunktet vil være av interesse.⁵⁶ At de språklige endringer kan ha medført en tolkningsendring taler imidlertid for at rettskildeverdien vurderes i det enkelte tilfelle.

⁵² Jfr.Ot.prp.nr.71(1995-1996)avsnitt 1.2.

⁵³ Jfr.bl.a.Stoveland(2009)nr.2.

⁵⁴ Se evt.Folkvord(2006)s.401, Zimmer(2005)s.55.

⁵⁵ Jfr.Ot.prp.nr.71(1995-1996)avsnitt 1.1.

⁵⁶ Jfr.Ot.prp.nr.86(1997-98)s.72.

3.3.3 Lovlighetskravet

I skatteloven § 11-1 heter det:

”(2) Fritakene og begrensningene i dette kapittel gjelder bare når alle selskapene som deltar i fusjonen eller fisjonen er hjemmehørende i Norge, og bare når fusjonen eller fisjonen gjennomføres på lovlig måte etter selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler.”

Det formelle utgangspunkt i sktl.§11-1(1) er at fusjon og fisjon utløser skatteplikt. Dette er i forarbeidene begrunnet med at det både ved fusjon og fisjon skjer en realisasjon ved overdragelse av eiendeler og rettigheter og ved ombytting av aksjer.⁵⁷

Unntaksbestemmelsen som følger av sktl.§§11-1(2) åpner imidlertid for at denne skatteplikten ikke utløses i de fleste tilfeller av fusjon og fisjon, så lenge lovens vilkår er oppfylt:

Det sentrale vilkåret i denne fremstillingen er at *”fusjonen eller fisjonen må gjennomføres på lovlig måte etter selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler.”*. Det er aksjelovens og regnskapslovens spesielle regler for gjennomføring av en fusjon eller fisjon som må være fulgt. At det for eksempel på samme generalforsamling som godtar fisjonen også utdeles utbytte som viser seg å være ulovlig, får ingen skatterettslige konsekvenser for fisjonen. Lovlighetskravet ved fusjon og fisjon må kunne sies å ha en noe mer presis avgrensning i lovteksten enn for eksempel lovlighetskravet for konsernbidrag som ganske generelt krever at det *”ellers er lovlig i forhold til aksjelovens og allmennaksjelovens regler.”*, jfr.sktl.§10-2. Her kan som nevnt i utgangspunktet en hver regel trekkes inn.

Den selskapsrettslige delen av lovlighetskravet blir for aksje- og allmennaksjeselskaper presisert i sktl. §§11-2 og 11-4 for henholdsvis skattefri fusjon og fisjon, ved at man har

⁵⁷ Jfr.Ot.prp.nr.71(1995-96)s.9.

foretatt en direkte henvisning til de aktuelle selskapsrettslige regler: Ved fusjon må man følge reglene i aksje- eller allmennaksjeloven kapittel 13 og ved fisjon kapittel 14.

Henvisningen til regnskapslovens regler for regnskapsføringen ved fusjon eller fisjon er ikke like direkte, men regnskapsloven har bestemmelser for behandling av fusjon, jfr.§5-14, som må antas å kunne anvendes analogisk for fisjon.

3.3.4 Andre vilkår for skattefrihet/utsatt beskatning

Etter sktl.§11-1(2) er det videre et krav at selskapene skattemessig er *”hjemmehørende i Norge”*, jfr. sktl.§11-11 som ilegger skatteplikt ved grenseoverskridende fusjoner. Det er imidlertid anledning til å søke om dispensasjon fra skatteplikten etter annet ledd, uten at jeg går nærmere inn på disse reglene. Avgjørende for første vilkår er altså om det selskapet/selskapene har skatteplikt til Norge, jfr.sktl.§2-2(1) bokstav a.

Reglene om skattefritak ved fusjon av aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper fremgår av sktl.§11-2(1)1.pkt., og er nærmest identiske med reglene for skattefri fisjon i sktl.§11-4(1)1.pkt. Her følger som et tredje vilkår krav til den selskapsrettslige fusjons- eller fisjonstypen. Skatteloven inneholder ingen definisjon av fusjon utover at det her skjer en sammenslutning av selskaper, og likeledes for fisjon, at det skjer en deling av selskaper, slik at man her er må legge de selskapsrettslig tillatte fusjons- og fusionsmåter til grunn.

Er reglene fulgt og omdanningen lovlig er den skattefri for både de involverte selskaper og deres aksjonærer. Skatteposisjonene bortfaller nødvendigvis ikke, men blir for det overdragende selskap og dets eiere overført i sin helhet til det fusjonerte eller fisjonerte selskapet. Det er det grunnleggende prinsippet om skattemessig kontinuitet, slått fast i sktl.§11-7.

4 AKSJELOVENES OG REGNSKAPSLOVENS REGLER

4.1 Innledning

Som nevnt innebærer lovlighetskravet i de skatterettslige ordninger for aksjeutbytte, konsernbidrag, fusjon og fisjon en implementering av selskaps- og regnskapsrettslige regler i skatteretten. En gjennomgang av de mest sentrale reglene i henholdsvis aksjelovene og regnskapsloven blir derfor en naturlig del av fremstillingen. Oppgavens omfang tillater ikke noen fullstendig fremstilling, det må overlates til litteraturen, jfr. mine henvisninger underveis.

Vilkårene om lovlighet innebærer at ligningsmyndighetene må foreta en prejudisiell vurdering av hvorvidt de aktuelle selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler er oppfylt. Utgangspunktet må her bli en privatrettslig vurdering av de aktuelle selskaps- og regnskapsrettslige reglers anvendelsesområde. Særskilte skatterettslige betraktninger kan ikke tas inn i fastleggelsen av de selskaps- og regnskapsrettslige regler. Dette slo Høyesterett fast for aksjelovens fisjonsregler i avgjørelsen inntatt i Rt.2008 s.438 (Habberstad). Staten som ankende part anførte at det ved forståelsen av de materielle vilkår i asl.§14-2 måtte tas hensyn til begrunnelsen for skattefritaket ved fusjon, men fikk ikke med seg Høyesterett på dette. Høyesterett uttalte *”Skal aksjelovens fisjonsbegrep tolkes i lys av skatterettslige betraktninger, må det være fordi det følger av aksjeloven at det er relevant.”*. At dette er tilfellet også for de selskapsrettslige regler det vises til i skatterettens regler om utbytte, konsernbidrag og fusjon må kunne antas.

Lovlighetskravets henvisning til selskapsretten omfatter hovedsakelig to krav; selskapet må ha oppfylt aksjelovens materielle og formelle krav til transaksjonen. De formelle krav benevnes vanligvis som saksbehandlingsregler, eksempelvis kravet om at utbytteutdeling og konsernbidrag må vedtas på generalforsamling, jfr.asl./asal.§8-2. De materielle reglene

stiller opp krav om hvilke faktiske forhold som må ligge til grunn for at man kan gjennomføre transaksjonen etter lovens regler. For utbytte og konsernbidrag hovedsakelig kravet om fri egenkapital i aksjelovene §8-1, for fusjon og fisjon for eksempel kravene om detaljert fusjons- og fisjonsplan, jfr.asl./asal.§13-6 og asl./asal.§14-4.

4.2 Aksjeutbytte

Kravet om lovlig utbytte i sktl.§2-38(2) bokstav a og §10-12(1) refererer seg i utgangspunktet til reglene i aksjeloven og allmennaksjeloven, ”*de selskapsrettslige skranker for utbytteutdelinger*”.⁵⁸ Aksjelovene §3-6(1) oppstiller i så måte et krav om at utdeling til selskapets aksjonærer bare kan skje etter aksjelovens regler for blant annet utbytte. Da det i kapittel 3.1 ble redegjort for at det skatterettslige utbyttebegrepet er videre enn det selskapsrettslige, må utbytte kunne være lovlig i forhold til skatteloven så lenge reglene bak en av utdelingsformene i asl./asal.§3-6(1) er fulgt. I litteraturen blir det antatt at det er tilstrekkelig for at utbyttet er lovlig etter skatteloven at selve utdelingen er lovlig etter aksjelovene, ikke at den følger reglene der om utbytte.⁵⁹ Den sammen forståelsen må antas å være lagt til grunn i ligningspraksis.⁶⁰ Det naturlige blir allikevel å ta utgangspunkt i aksjelovens kapittel 8 med regler for utdeling av utbytte i aksje- og allmennaksjeselskaper, som får anvendelse i et flertall av tilfellene.

Aksjelovgivningen bygger på regnskapslovgivningen, ved for eksempel beregningen av hva som kan utdeles som utbytte, slik at en selskapsrettslig disposisjon som bygger på regnskapsrettslig ulovlige disposisjoner heller ikke vil være lovlig.

For at utbytte skal være lovlig etter aksjelovene må både de materielle og formelle regler være fulgt. De materielle regler bestemmer hva som kan utdeles fra selskapet som utbytte, mens de formelle bestemmer hvordan det må gjøres, eventuelt hvem som har beslutningsmyndighet. Skillet har i praksis fått betydning ved den vesentlighetsvurdering

⁵⁸ Jfr.Ot.prp.nr.1(2004-2005)s.46.

⁵⁹ Jfr.Zimmer (red.)(2006)s.334.

⁶⁰ Lignings-ABC 2008”Aksjer – utbytte”kapittel 12.1.

som foretas i en sak hvor spørsmålet om en utdeling kan anses lovlig gjennomført kommer på spissen.

4.2.1 Begrensning i selskapets adgang til å utdele utbytte

Asl./asal.§8-1(1) bestemmer hvilke midler som kan utdeles som utbytte fra selskapet. Her ser man en kobling mellom selskaps- og regnskapsretten: det er tallene i det godkjente resultatregnskap for siste regnskapsår som danner grunnlaget for utregningen av den frie egenkapital.

Det er et krav at regnskapet som legges til grunn for utbytteutdeling er det godkjente resultatregnskapet for siste regnskapsår. Godkjennelse av regnskapet skjer normalt på generalforsamling i det påfølgende regnskapsår, jfr.asl.§5-5(2)nr.2/asal.§5-6(2)nr.2, og i den sammenheng vedtas også det aktuelle utbyttet. I tiden mellom årsskiftet og generalforsamlingen vil det imidlertid ikke være anledning til å utdele utbytte, da det ikke kan foreligge et godkjent regnskap for ”siste” regnskapsår. Nest siste holder ikke i denne sammenheng.⁶¹

Det er kun selskapets frie egenkapital som kan anvendes til utdeling av utbytte, og danner således en absolutt begrensning i forhold til selskapets budne egenkapital.

Etter asl./asal.§8-1(1) er det overskuddet i årets godkjente resultatregnskap og eventuelt tidligere års overskudd som kan utdeles som utbytte, men først etter at visse poster er fradratt, jfr.§8-1(1) nr.1-4.

Årsregnskapet må være avgitt etter regnskapslovens regler, jfr.rskl.§1-2(1) nr.1 og 2. Videre må det følge de regler som finnes i de norske regnskapsstandarder eller alternativt IFRS – den internasjonale regnskapsstandarden.⁶² Alle børsnoterte konsernforetak er

⁶¹ Andenæs(2006)s.441.

⁶² International Financial Reporting Standards.

pliktig å følge IFRS-standarden for konsernregnskapet. For andre selskap er det valgfritt hva man vil følge. Jeg tar derfor utgangspunkt i regnskapslovens og NRS' (Norsk RegnskapsStandard) regler i det følgende.

Utdeling som berører selskapets bundne egenkapital kan bare skje ved nedsetting av aksjekapitalen.⁶³ Det er særlig hensynet til selskapets kreditorer som gjør seg gjeldende bak begrensningen i anvendelsen av den bundne egenkapital. I de særskilte tilfeller hvor det er aktuelt med nedsetting av aksjekapitalen har aksjeloven regler om krav til varsling av selskapets kreditorer, jfr.asl./asal.§12-6(1).

Kravet om at aksjekapitalen i et aksjeselskap må være på minst kr. 100 000 (kr. 1 mill. for allmennaksjeselskap), er et eksempel på et selskaps bundne egenkapital.⁶⁴ Dette er imidlertid egenkapital som heller ikke kan røres ved nedsetting av aksjekapital, som nevnt i forrige avsnitt. Disse midlene kan bare tas ut hvor hele selskapet besluttet oppløst etter reglene i aksjelovene kapittel 16. Også her vil imidlertid hensynet til kreditorer gjøre seg gjeldende. Kreditorne skal ha dekning for sine krav før eventuelt resterende kommer til utdeling til selskapets aksjonærer.⁶⁵

Selv om utgangspunktet her synes forholdsvis greit, kan flere saker i rettspraksis, da særlig ved de lavere domstoler, den siste tiden tyde på at det i praksis er noe usikkerhet rundt reglene. Særlig saker om aksjonærlån, som av en eller annen grunn ikke trekkes fra i grunnlaget for den frie egenkapital, har vært relativt hyppig oppe i domstolene i det siste:

I Brekke-dommen i Utv.2008 s.465 var lån fra selskapet til en aksjonær ikke fradratt utbyttegrunnlaget før utdeling. Resultatet i lagmannsretten ble dermed at utbyttet måtte anses ulovlig og godtgjørelse ble nektet etter skattelovens regler forut for aksjonærmodellen.

⁶³ Jfr.asl./asal.§ 8-1(3) og kapittel 12.

⁶⁴ Jfr.asl./asal.§3-1(1).

⁶⁵ Jfr.asl.§16-9(1).

Et lignende tilfelle forelå i Utv.2008 s.52 (Korsgaard). Her var det oversett at et lån til en aksjonærs nærstående hadde redusert den frie egenkapital. Utbyttet ble ansett som ulovlig utdelt og ikke godtgjørelsesberettiget selv om det i mellomtiden (mellom vedtakelsen og utbetalingen av utbytte) var foretatt en tilbakebetaling av lånet.

I dom inntatt i Utv.2009 s.253 (Fueltech) kom lagmannsretten til samme resultat i en lignende sak: Det sentrale spørsmål i saken var om lån til aksjonæren reduserte utbyttegrunnlaget med den følge at utbytte ville være i strid med aksjeloven §8-1. Skattyter anførte for seg at det hadde vært en forutsetning ved utdelingen at utbyttet skulle gå til oppgjør av aksjonærlånet. Dette skjedde forutfor vedtakelsen av asl.§8-1(5), og lagmannsretten fastslo, med støtte i forarbeidene, at denne lovfestingen medførte en rettsendring og kunne således ikke antas og tidligere ha fulgt av ulovfestet rett.⁶⁶

I aksjeloven §8-1(5) kom det med lov 15.desember 2006 nr.88 inn en endring som gir selskapet mulighet til å gi mer i utbytte enn det tidligere var adgang til; Ved beregning av hva som er fri egenkapital – og således hva som kan utdeles som utbytte – skal ikke kreditt og lån til aksjeeiere trekkes fra, forutsatt at det skjer en avregning slik at gjelden dekkes med utbyttet. At det skal skje en avregning betyr her at det i generalforsamlingsvedtaket må fastslås at utbytte skal gå til avvikling av kreditten som ellers ville sperret for utdelingen etter første ledd nr.3.⁶⁷ Motregning regnes imidlertid fremdeles ikke å være tillatt, slik at rettsstillingen til flere av de nevnte dommene må antas å være den samme i dag, men det er fra lovgivers side forventet en større grad av tilpasning til de nye reglene.⁶⁸

⁶⁶ Jfr.Ot.prp.nr.55(2005-2006)s.164-165.

⁶⁷ Matre(2009)note1308.

⁶⁸ Jfr.Ot.prp.nr.55(2005-2006)s.164-165.

4.2.2 Krav om egenkapital som overstiger 10 % av balansesummen

I asl./asal.§8-1(2) er det et supplerende krav til egenkapitalen. Utbytte kan ikke utdeles hvis det medfører at egenkapitalen vil utgjøre mindre enn 10% av den totale finansieringen av selskapet. Man må her igjen se til regnskapsretten; det er egenkapital slik den fremgår i balansen i finansregnskapet som skal legges til grunn for beregningen, jfr.rskl.§6-2C.

Bestemmelsen er begrunnet i et behov for å oppstille et konkret minstekrav til egenkapitalens størrelse som et supplement til det generelle kravet om forsvarlig egenkapital som følger asl./asal.§3-4.⁶⁹

4.2.3 Forsiktig og god forretningsskikk

Forsiktighetsregelen i asl./asal.§8-1(4) viser til en rettslig standard; selv om selskapet har egenkapital som kan utdeles etter asl./asal.§8-1(1) til (3), kan det ikke utdeles utbytte som strider med ”forsiktig og god forretningsskikk”.

Lovteksten viser videre til momenter som her må tas i betraktning: Inntrådt eller forventet tap som har realisert seg i tidsrommet mellom avlegging av årsregnskap og beslutningstidspunktet for utdeling av utbytte må tas i betraktning. Dette strider i utgangspunktet mot den lite fleksible regelen i første ledd, som også i praksis har blitt tolket strengt i forhold til at det er den økonomiske situasjonen i selskapet per 31.12. som skal legges til grunn ved utregning av utbytte. Unntaket her må imidlertid sies å ha gode grunner for seg. Selskapet er neppe tjent med å dele ut midler det i nærmeste fremtid selv vil ha bruk for. Dette har også god sammenheng med kravet i asl./asal.§3-4 om at selskapet til enhver tid plikter å ha en forsvarlig egenkapital i lys av bedriftens virksomhet.

Særlig i finanskrisetider kan man si at det ut fra kravet om forsiktig og god forretningsskikk kan være uforenelig å utdele et betydelig utbytte ut fra tallene som forelå i fjor, i noen tilfelle kan det til og med være uforenelig å utdele noe i det hele tatt. Beskjedne eller ingen

⁶⁹ Jfr.NOU 2002:14,avsnitt1.2.

utbytter i det hele tatt har også vært en del av nyhetsbildet denne våren, da særlig blant de store norske selskapene. Det kan imidlertid antas at dette er en trend som også gjelder de mindre profilerte selskapene. Forventningene til kommende års resultater gjør at man ut fra kravet til forsiktig og god forretningsskikk ikke kan utdele midler man med stor sannsynlighet vil trenge til fortsatt drift.

4.2.4 Krav om generalforsamlingsbeslutning

Etter asl./asal.§8-2 må utbytte besluttet av generalforsamlingen etter at styret har lagt frem forslag til utbytte. Det er ikke anledning for generalforsamlingen til å utdele høyere utbytte enn styret har foreslått eller eventuelt godtar. Å beslutte lavere utbytte enn det styret har foreslått må det imidlertid være anledning til. Vedtaket kan treffes med alminnelig flertall, jfr.asl./asal.§5-17(1).

Beslutningen om utdeling av utbytte vil vanligvis skje på ordinær generalforsamling, men det er alminnelig antatt at det også er anledning til å beslutte utbytteutdeling ved ekstraordinær generalforsamling.⁷⁰

4.2.5 Nærmere om forholdet til regnskapsretten

Regnskapsloven inneholder ingen spesielle regler for regnskapsføring av utbytte, men forslag til disponering av overskuddet skal gis i styrets årsberetning hvis det ikke fremgår av årsregnskapet, jfr.rskl.§3-3(4) for små foretak og §3-3a(8) for alle andre regnskapspliktige.

Regnskapsloven kapittel 4 har overskriften ”Grunnleggende regnskapsprinsipper og god regnskapsskikk”. Reglene som følger gir anvisning på et minimum for hva et regnskap må inneholde og hvilke regler som må følges ved føringen av regnskapet for at regnskapet kan

⁷⁰ Jfr.Aksjeloven og allmennaksjeloven (2004)s.599.

oppfylle sitt formål om å gi et rettviseende bilde av selskapet finansielle stilling, jfr.rskl.§3-2a.

I Utv.2008 s.465 ble det generelt uttalt at det i utgangspunktet er "... de faktiske regnskapsmessige forhold som må legges til grunn ved beregningen av hva som skal anses som lovlig utbytte etter skatteloven §10-12 sammenholdt med aksjeloven §§8-1 og 8-7. Det fremgår direkte av aksjeloven §8-1 at det er selskapets regnskap som bestemmer utbyttegrunnlaget."

4.3 Konsernbidrag

At konsernbidraget er "lovlig i forhold til aksjelovens og allmennaksjelovens regler" er en forutsetning for at giverselskapet skal ha rett til å trekke fra ytelsen i inntektsligningen, jfr. sktl.§10-2(1). Ved fortolkningen av den skatterettslige bestemmelse vil også her utgangspunktet bli å finne i de selskapsrettslige regler.

Asl./asal.§8-5(1) er den selskapsrettslige hjemmel for å utdele konsernbidrag. Her henviser loven til at de skatterettslige regler må være oppfylt for at konsernbidraget skal være selskapsrettslig lovlig. Det er altså det skatterettslige konsernbegrep som skal legges til grunn ved avgjørelsen av om konsernbidraget er selskapsrettslig lovlig. Dette skyldes som tidligere nevnt at konsernbidragsordningen hovedsakelig er skatterettslig begrunnet.

4.3.1 Utgangspunkt: Samme regler som for utbytte

Etter aksjeloven/allmennaksjeloven §8-5(2) gjelder reglene om utbytte i §§8-1 til 8-4 tilsvarende for konsernbidrag. Det givende konsernselskap må ved ytelsen av konsernbidraget følge selskapsrettens regler for utdeling av utbytte for at konsernbidraget skal anses lovlig. Dette er naturlig da det også ved konsernbidrag er snakk om utdeling fra selskapet. Både de materielle og formelle regler som er redegjort for under kapittel 4.2 får således anvendelse ved avgjørelsen av om konsernbidraget er lovlig ytt.

I praksis og teori har det imidlertid utviklet seg et unntak fra regelen i asl./asal.§8-3(3) om utbetalingen av konsernbidraget. At konsernbidraget kan bestå som kun en fordring på ytende selskap i ubegrenset tid er godtatt som en innskrenkende tolkning av asl./asal.§8-5(2).⁷¹ I en dom fra tingretten (It-Venture) inntatt i Utv.2009 s.67 har det blitt godtatt at konsernbidraget aldri ble gjennomført. Konsernbidragsfordringen ble godtatt ettergitt skattefritt fra datterselskap da morselskapet ble insolvent.

Som ved utdeling av utbytte er det balansen ved siste avlagte regnskap som er avgjørende for hva som kan ytes som konsernbidrag. Vedtas konsernbidrag på en ekstraordinær generalforsamling i desember 2008 er det årsregnskapet for 2007 som danner grunnlag for hva som kan overføres. Venter man til den ordinære generalforsamlingen våren 2009 er det regnskapet for 2008 som er utgangspunktet. Fra 1. januar og frem til ordinær generalforsamling er det altså ikke anledning til å yte konsernbidrag.

4.3.2 Materiell begrensning: *"summen av utbytte og konsernbidrag"*

En naturlig begrensning i beregningen av hva som kan utdeles som konsernbidrag er tilfellet hvor det også vedtas utdeling av utbytte. Summen av utbytte og konsernbidrag kan ikke overstige det som maksimalt kan utdeles som utbytte etter asl./asal.§8-1, den frie egenkapital. Det samme hensyn til selskapets kreditorer og i denne sammenheng også hensynet til selskapets minoritetsaksjonærer tilsier at de to utdelingene må ses i sammenheng.

4.4 Fusjon og fisjon

Skatteloven forutsetter som nevnt en lovlig selskapsrettslig og regnskapsrettslig gjennomføring av fusjonen eller fisjonen for at den skal kunne gjennomføres uten å utløse beskatning etter sktl.§11-1(2), jfr.(1).

⁷¹ Jfr.Gjems-Onstad (2008)s.562-563.

Fusjon og fisjon utgjør både selskaps- og regnskapsrettslig to omfattende omdanningsmåter.

Ethvert regnskapsmessig regelbrudd vil ikke kunne medføre at fusjonen eller fisjonen bryter med lovlighetskravet. Det er kun regnskapsfeil i tilknytningen til gjennomføringen av fusjonen eller fisjonen som får betydning, jfr.sktl.§11-1(2).⁷²

Lovlighetskravets forhold til regnskapsretten bygger i all hovedsak på hvilke regnskapsrettslige prinsipper som skal legges til grunn for regnskapsføringen av fisjonen og fusjonen, både for overdragende og overtakende selskap.

Jeg vil det følgende ta sikte på å redegjøre oversiktsmessig for de sentrale selskaps- og regnskapsrettslige regler som kan medføre ulovlighet ved fusjon og fisjon. De regnskapsrettslige sider av lovlighetskravet ved fusjon og fisjon er inngående behandlet av Benn Folkvord i *Skatt ved fusjon og fisjon* (2006) kapittel 5.6.3. Aksjerettslige spørsmål ved fusjon og fisjon er behandlet utfyllende av Johan Giertsen i *Fusjon og fisjon* (1999).

4.4.1 Selskapsrettslige krav til gjennomføringen

4.4.1.1 Materielle krav til fusjon

Fusjonen må for det første skje etter en av de tillatte fusjonsformer i aksjeloven/ allmennaksjeloven. Fusjonsformene her kan hovedsakelig deles i to grupper; fusjon som foretas mot vederlagsaksjer og fusjon uten vederlagsaksjer.⁷³ Reglene for fusjon med vederlagsaksjer er å finne i asl./asal.§13-2, og reglene i første ledd omfatter:

Opptaksfusjoner, hvor det overtakende selskap vil være en eksisterende virksomhet, som utsteder vederlagsaksjene til overdragende selskaps eiere og fusjon ved nystiftelse, hvor

⁷² Jfr.Folkvord(2006)s.290.

⁷³ Jfr.Gjems-Onstad(2008)s.838.

overtakende selskap er nystiftet og utsteder selv vederlagsaksjene til overdragende selskaps eiere.

I tillegg omfattes en særskilt fusjonsform i annet ledd: trekantfusjonen. Her vil overtakende selskap være et datterselskap, og det er dettes morselskap som utsteder vederlagsaksjer til overdragende selskaps aksjonærer.

Fusjoner som skjer uten utstedelse av vederlagsaksjer er fusjon mellom morselskap og heleid datterselskap etter asl.§13-23/asal.§13-24 og fusjon mellom selskaper med samme eier, jfr.asl.§13-24.

Det som fusjoneres inn i det overtakende selskap er det overdragende selskaps *”eiendeler, rettigheter og forpliktelser som helhet”*. Er det bare deler av virksomheten som overdras vil det være snakk om en fisjonsfusjon, noe som behandles i fisjonsdelen. Etter at fusjonen er gjennomført oppløses det overdragende selskap, jfr.asl./asal.§13-16(1)nr.1.

Vederlaget ved fusjon av aksjeselskap skal hovedsakelig bestå av aksjer i det overtakende selskapet, jfr.§13-2(1). I tilfellet med trekantfusjon vil vederlaget i stedet bestå av aksjer i morselskapet, jfr.§13-2(2).

I tillegg til vederlagsaksjer kan annet vederlag være aktuelt, eksempelvis kontanter. Dette tilleggsvederlaget kan ikke overstige 20% av samlet vederlag.⁷⁴ Det skal skattemessig behandles etter reglene om utbytte eller gevinst. Departementet la i forarbeidene til reglene om fusjon i selskapsskatteloven til grunn at tilleggsvederlag måtte fordeles jevnt mellom aksjonærene i samme forhold som de mottok vederlagsaksjer for at det skulle foreligge en skatterettslig lovlig utbytteutdeling.⁷⁵ Det samme må gjelde etter dagens regler, og

⁷⁴ Jfr.asl./asal.§13-2 (1)nr.2.

⁷⁵ Jfr.Innst.O.nr.36(1996-97)avsnitt 1.2.7.

aksjonær må, forutsatt at lovens øvrige vilkår er oppfylt, således gis rett til skjermingsfradrag, jfr.sktl.§10-12(1).⁷⁶

Der tilleggsvederlaget skjevdeles mellom aksjonærene skal dette gevinstbeskattes etter skattelovens alminnelige regler.⁷⁷

4.4.1.2 Materielle krav til fisjon

Utgangspunktet for fusjon gjelder også for fisjon; for at en fisjon skatterettslig skal være lovlig må den følge en av de i aksjelovene oppførte transaksjonsmåter. Etter asl./asal.§14-2(1) kan fisjon skje ved at deler av et selskaps virksomhet; dets eiendeler, rettigheter eller forpliktelser utskilles og overdras til et nystiftet selskap, samtidig som det overdragende selskap fortsetter sin virksomhet. Alternativt vil det også benevnes fisjon hvor det opprinnelige selskapet utfisjoneres til minst to nystiftede selskaper og deretter selv oppløses, jfr.asl./asal.§14-2(2). Dette omtales gjerne som rene fisjoner. Hvor eierfordelingen etter fisjonen i de fisjonerte selskaper er lik eierfordelingen i overdragende selskap snakker man om at det er foretatt en jevndeling, er eierfordelingen endret benevnes det som skjevdeling. Dette har blant annet betydning for valg av regnskapsprinsipp, se under. Alle fisjoner skjer mot vederlagsaksjer; fusjonsreglene uten vederlagsaksjer har ikke noe motstykke ved fisjon, men reglene om konserninterne overføringer i sktl.§11-21 og FFIN§11-21-1flg. er i litteraturen nevnt som et alternativ.⁷⁸ De faller imidlertid utenfor denne fremstillingen.

En tredje fisjonsmåte er den såkalte fisjonsfusjonen, hvor en del av selskapet overdras til et allerede eksisterende selskap og således innfusjoneres der. Fisjonsfusjon ble først skattefritt ved lovfestingen av de skatterettslige regler ved fisjon og fusjon i 1996.⁷⁹ Aksjelovens regler om fisjon forutsetter at selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser skal gå over

⁷⁶ Jfr.Zimmer(red.)(2006)s.622.

⁷⁷ Jfr.sktl.§§10-30flg.

⁷⁸ Jfr.Gjems-Onstad(2008) s.857.

⁷⁹ Ot.prp.nr.71(1995-96)avsnitt 2.3.3.4.

til det overtakende selskap med selskapsrettslig kontinuitet, det skal ikke finne sted noe identitetsskifte i forhold til det overdragende selskaps aksjonærer, forretningsforbindelser eller kreditorer. For minoritetsaksjonærer og kreditorer forsvinner med det noe av sikkerheten etter de alminnelige regler om deling av selskap, men lovgivers ønske om å legge til rette for fisjon veier her tyngre. En forutsetning er imidlertid at lovens regler for fisjon følges.

Et spørsmål som har vært oppe for Høyesterett i Rt.2008 s.438(Habberstad) var den nedre grense for hva som kan fisjones ut uten at det vil være snakk om en alminnelig skattepliktig realisasjon, jfr. kravet om fordeling av selskapets *”eiendeler, rettigheter og plikter”* i asl./asal.§14-2(1).

Spørsmålet for Høyesterett var hvorvidt det forelå en skattefri fisjon, da det eneste som var overført fra det overdragende til det nystiftede selskapet var en fordring på overdragende selskap, en fisjonsfordring. Det ble blant annet lagt vekt på at det i praksis var godtatt som fisjon tilfelle hvor overdragende selskap tok opp et lån og fisjonerte ut kontantene, jfr. henvisningen til BFU 77/04.

Førstvoterende kom til at det ikke var anledning til å innfortolke et krav om at det sammen med en fisjonsfordring må overføres andre verdier i det selskapsrettslige fisjonsbegrep. Vilkårene for skattefri fisjon forelå dermed for Habberstad, og lagmannsrettens dom ble enstemmig stadfestet.

Det må antas etter denne dommen at man i utgangspunktet står meget fritt i valget av hva man skattefritt fisjonerer ut. Spørsmålet om ulovfestet gjennomskjæring var imidlertid ikke oppe for Høyesterett og førstvoterende nevner at gjennomskjæring i et skatterettslig perspektiv *”kunne komme supplerende til anvendelse”*, jfr. avsnitt (52) i dommen. Fisjon kun ut fra et formål om å spare skatt er således ikke å anbefale, uten at jeg kan gå nærmere inn på reglene for gjennomskjæring.

4.4.1.3 De formelle kravene

De formelle kravene til fusjon og fisjon er så å si sammenfallende i og med at aksje- og allmennaksjelovens regler for fisjon i kapittel 14 på mange punkter henviser til reglene for fusjon i kapittel 13. En felles gjennomgang må dermed anses hensiktsmessig.

Av formelle regler som må være på plass for at en fusjon eller fisjon skal være lovlig nevnes at styrene plikter å utarbeide en fusjons-/fisjonsplan med et minimum av innhold rundt avtalen, jfr.asl./asal. §§13-3, 13-6 og 14-4, styrene har videre en informasjons- og underretningsplikt overfor aksjeeierne, jfr.asl./asal. §§13-10, 13-12 og 14-4(3). Ved fisjon har overdragende selskap i tillegg opplysningsplikt overfor overtakende selskap om vesentlige endringer, jfr.asl./asal. §14-5. Videre må generalforsamlingene i de berørte selskaper begge/alle treffe beslutning med minst to tredelers flertall både blant de avgitte stemmer og av den representerte aksjekapital, jfr.13-3(2) sammenholdt med §5-18. Fusjonen må meldes til Foretaksregisteret og kreditorer må varsles, jfr.§§13-13 og 13-14.

Ved fisjon må overtakende selskap gjennomføre fisjonen selskapsrettslig enten etter reglene om stiftelse i aksjelovene kapittel 2 eller kapitalforhøyelse i aksjelovene kapittel 10, jfr.asl./asal. §14-3(2). Dette er dermed også regler som faller inn under skattelovens lovlighetskrav, og således må være oppfylt for at man skal få skattefritak.

Fisjonsplanen må videre godkjennes på generalforsamling, jfr.asl./asal. §14-6 og beslutning om fisjon må fattes med kvalifisert flertall, jfr.asl./asal. §5-18.

4.4.2 Regnskapsrettslig krav til gjennomføringen

4.4.2.1 Fusjon

De regnskapsrettslige regler for gjennomføring av fusjon reguleres av regnskapsloven, jfr. §§5-14 og 5-16, samt en egen regnskapsstandard, NRS 9 Fusjon.

Hovedspørsmålet ved regnskapsføring av fusjon er hvilket regnskapsmessig prinsipp som skal følges; skal fusjonen føres med regnskapsmessig kontinuitet eller diskontinuitet i det overtakende selskap?

Regnskapsmessig kontinuitet vil si at eiendeler, rettigheter og forpliktelse skal føres i det overtakende selskap til den verdi som fremgår av overdragende selskaps regnskaper. Ved regnskapsmessig diskontinuitet skal det foretas en ny fastsettelse av verdien til det som antas å være markedsverdien av det som overdras på transaksjonstidspunktet.

Hovedregelen er at en fusjon må regnskapsføres til virkelig verdi etter rskl.§5-14 jfr. transaksjonsprinsippet i rskl.§4-1(1) nr.1, det vil si regnskapsføring med diskontinuitet. Unntak følger imidlertid av rskl.§5-14 annen setning, §5-16 og NRS 9 Fusjon punkt 4. Lovlighetskravet medfører at man både må ha valgt riktig regnskapsprinsipp og regnskapsført fusjonen riktig.

Uansett regnskapsprinsipp må fusjonen og fisjonen gjennomføres med skattemessig kontinuitet for å gjennomføres skattemessig nøytralt etter skatteloven kapittel 11.

4.4.2.2 Fisjon

Regnskapsloven har ingen tilsvarende regler for fisjon som de som finnes for fusjon, men lovens forarbeider har behandlet temaet og fisjon reguleres også av en av Norsk RegnskapsStiftelses foreløpige standarder; NRS(F) Fisjon.⁸⁰

Fisjon regnskapsføres som transaksjon eller kontinuitet avhengig av fisjonens innhold. Hovedregelen er også her transaksjonsprinsippet, jfr. rskl.§4-1(1)nr.1 og dens forarbeider.⁸¹ Unntak finnes også her, jfr. modellen i NRS(F) Fisjon punkt 22.

⁸⁰ Jfr.Ot.prp.nr.42(1997-1998)s.141flg.

⁸¹ Jfr.NOU1995:30,kap2.4.

Bokføres fisjonen til transaksjonsprinsippet skal de overførte eiendeler aktiveres til virkelig verdi i overtakende selskap, fri egenkapital i overdragende går med unntak av aksjekapitalen inn i overkursfond (bundet egenkapital). En ren fisjon skal allikevel regnskapsføres til kontinuitet ved jevndeling; hvor eierfordelingen i de fisjonerte selskaper er den samme som i overdragende. Her anses ikke en reell regnskapsmessig transaksjon å finne sted.⁸² Ved skjevdeling kommer imidlertid lovens hovedregel om transaksjonsprinsippet til anvendelse.

⁸² Jfr. NOU1995:30 kap.5.5.

5 LOVLIGHETSKRAVETS VIRKNINGER

5.1 Innledning

Brudd på lovlighetskravet innebærer at det foreligger brudd på både skatterettslige og selskaps- og/eller regnskapsrettslige regler. Innledningsvis vil jeg kjapt berøre de aktuelle privatrettslige sanksjoner. Fremstillingen videre vil hovedsakelig gå ut på å fremstille de skatterettslige virkninger av brudd på lovlighetskravet, hvordan selskaps- og regnskapsretten fungerer i skatteretten.

Hvor utbytteutdeling ikke har skjedd på den etter loven foreskrevne måte, oppstiller både skatteretten og selskapsretten virkninger for mottaker av utbyttet. I selskapsretten kan også medvirkere til det ulovlig utbytteutdeling pålegges ansvar. Selskapet som deler ut utbytte unngår imidlertid noe form for ansvar. Skatterettslig ulovlighet er imidlertid verken nødvendig eller tilstrekkelig til å konstatere selskapsrettslig ulovlighet.

Hvor konsernbidraget er ulovlig utdelt vil det selskapsrettslig ramme mottaker, mens det skatterettslig rammer giver.

Aksjeloven/allmennaksjeloven oppstiller en hovedregel om restitusjonsplikt hvor utdeling ikke har skjedd i medhold av lovens regler, jfr.asl./asal.§3-7(1). Lovens ordlyd *”i strid med bestemmelsene i loven”* må i utgangpunktet bety at ethvert brudd med aksje- eller allmennaksjelovens materielle eller formelle regler for utdeling fra selskapet medfører en restitusjonsplikt. Mottakeren er da pliktig å tilbakeføre det som er mottatt fra selskapet. Restitusjonsplikten er aktuell for utdeling etter aksjonærmodellen, fritaksmetoden og ved konsernbidrag.

Har en aksjonær vært i god tro om det faktum at han har mottatt ulovlig utdelt utbytte kan han imidlertid ikke pålegges å restituere utbetalt utbytte, jfr.asl./asal.§3-7(1) andre setning. Mottakeren må være aktsomt utvitende om den aktuelle lovovertrедelsen ved utdelingen. Etter forarbeidene er det lagt opp til en vurdering av hvorvidt man burde vært klar over at utdelingen var ulovlig.⁸³ Den aktsomme gode tro må foreligge ikke bare på vedtakelsestidspunktet, men også på tidspunktet for utdelingen.⁸⁴

Hvor en fusjon ikke er selskapsrettslig lovlig kan det reises søksmål om ugyldighet etter asl.§§13-19 til 13-22 eller asal.§§13-20 til 13-23. De samme reglene gjelder ved fisjon, jfr.asl./asal.§14-10. Søksmålsanleggelsen må imidlertid skje før fusjonen eller fisjonen blir registrert i Foretaksregisteret, dvs. at man har under en måned på seg til å ta stilling til om fusjonen har skjedd etter lovens regler. Dette er en mulighet for aksjonærer, da kanskje særlig mindretallsaksjonærer, til å få kjent et generalforsamlingsvedtak ugyldig og således få stanset en uønsket fusjon eller fisjon.

Problemet med de privatrettslige sanksjoner sett med offentlige øyne er at de i mange tilfeller antas ikke å bli anvendt. Det er selskapet selv som må fremme kravet om restitusjon eller reise søksmål om ugyldighet. I en liten bedrift med en eller bare noen få aksjonærer i den lille familiebedriften vil neppe slike regler bli anvendt.

Etter annet ledd i asl./asal.§3-7 har videre den som på selskapets vegne har medvirket til ulovlig utdeling en plikt til å tilse at restitusjon skjer.

Regelen suppleres av en regel om straffeansvar for de ansvarlige for en ulovlig utdeling i asl./asal.§19-1. At det reises straffesak skal imidlertid mye til, en rask gjennomgang av rettspraksis indikerer at det hovedsakelig er aktuelt i saker med grov økonomisk utroskap, noe som neppe er normalt tilfellet.

⁸³ Jfr.NOU 1996:3,s.149.

⁸⁴ Jfr.*Aksjeloven og allmennaksjeloven* (2004) s.199.

Ved brudd på regnskapsrettslige regler er det i litteraturen antatt å foreligge både en rettingsadgang og en rettingsplikt i rskl.§4-3 som en naturlig konsekvens av kongruensprinsippet.⁸⁵ Dette må også kunne sies å følge av kravet til at årsregnskapet skal gi ”et rettviseende bilde” av blant annet selskapets finansielle stilling og resultat, jfr.rskl.§3-2a.

5.2 Skatterettslig konsekvens av ulovlighet

De ulike regelsett med lovlighetskrav i skatteretten har ganske uensartede konsekvenser. Rettsvirkningene varierer i forhold til hvem det rammer og hvor hardt det rammer.

5.2.1 Ubytte etter fritaksmetoden

For fritaksmodellen medfører ulovlig utbytte at skattefritaket i sktl.§2-38(2) bokstav a forvinner, og hele utbyttet blir i stedet skattepliktig. En skatteøkning fra 3%, jfr. sjette ledd, til 28% vil utgjøre en betydelig kostnad for selskapsaksjonærer.

5.2.2 Utbytte etter aksjonærmodellen

For aksjonær under aksjonærmodellen medfører ulovlig utbytte etter sktl.§10-12(1) at man ikke får fradrag for skjerming det aktuelle inntektsåret, slik at hele utbytte beskattes med 28%. For personlig aksjonær utgjør ikke lovlighetskravet i normaltilfellene lenger noen fare for en betydelig økning i skattebelastningen, fordi lovens utgangspunkt nå er at det skal betales inntektsskatt på utbytte, jfr.sktl.§11-1(1). De hensyn som ligger bak lovlighetskravet tilser at skjermingen i tilfelle ulovlighet skulle bortfalle helt, og dette var også praksis etter den tidligere godtgjørelsesmodellen, men i praksis tolkes reglene nå dit hen at det allikevel skal beregnes et skjermingsfradrag som i stedet kan fremføres til et senere år, jfr. sktl.§10-12(1)4.setn.⁸⁶

⁸⁵ Jfr. Folkvord(2006)s.292.

⁸⁶ SeGjems-Onstad(2008)s.518, Utv.2006s.1752.

5.2.3 Konsernbidrag

Konsekvensen ved brudd på lovlighetskravet i sktl.§10-2(1) blir at det givende selskap ikke får fradrag i inntektslikningen for hva det har ytt i konsernbidrag, og således må skatte av beløpet som alminnelig inntekt, jfr.sktl.§5-1 og §5-30.

Det mottagende selskap må allikevel skatte for mottatt konsernbidrag, jfr.sktl.§10-3(1). Formålet med konsernbidraget vil i et flertall av tilfellene være å dekke opp et underskudd i det mottagende selskap, slik at det blir ikke snakk om noen reell skattekostnad, men den alternative skatteposisjonen fremførbar underskudd vil bortfall, jfr.sktl.§14-6.

I teorien har det vært tatt til ordet for at de samme symmetrihensyn som begrunner unntaket fra beskatning for mottagende selskap i sktl.§10-3(1)2.setn. gjør seg gjeldende også ved ulovlig konsernbidrag: I loven heter det at konsernbidragsbeløp som overstiger hva det givende selskap kan kreve fradratt etter §10-2(1), heller ikke er skattepliktig for mottaker. I litteraturen blir det anført at hensynet til et mer konsekvent symmetrisk system ved beskatning av mottager og yter av konsernbidrag taler for en utvidende eller analogisk tolkning av sktl§10-3(1)2.pkt.⁸⁷ Lovteksten og dens forarbeider sett sammen med hensynene bak lovlighetskrav taler imidlertid imot en slik tolkning.⁸⁸

5.2.4 Fusjon og fisjon

Hvis vilkårene for skattefritak ved fusjon og fisjon ikke er oppfylt, og fisjonen/fusjonen er ulovlig vil den skattemessige konsekvens bli beskatning både for overdragende selskap og dets aksjonærene. Dette følger av ordlyden i sktl.§11-1(2) og er også utvetydig forutsatt i forarbeidene.⁸⁹ Beskatningen vil da skje etter lovens alminnelige regler for realisasjon,

⁸⁷ Jfr.Gjems-Onstad(2008)s.565.

⁸⁸ Jfr.Ot.prp.nr.1(1999-2000)pkt.3.4.2.,mitt avsnitt 2.2.

⁸⁹ Jfr.Ot.prp.nr.71(1995-96)s.43.

utbytte eller uttak. Etter en streng fortolkning av lovens ordlyd ble det i praksis slik at den minste feilpostering ved fusjon eller fisjon medfører full beskatning.

5.3 Endringsadgang? – spørsmål om innvinning

Et spørsmål som melder seg når man blir klar over at det foreligger feil ved den selskaps- eller regnskapsrettslige gjennomføringen, og i utgangspunktet et brudd med lovlighetskravet, er hvilket tidspunkt eller hvilken begivenhet som er avgjørende for at skatteplikt/fradragsrett utløses, jfr.sktl.§5-1(2) og §5-30, jfr.§9-2. *”Når man har passert grensen mellom inntektsmulighet og aktuell inntekt.”*.⁹⁰

Hvorvidt det foreligger endringsadgang er i utgangspunktet en selskaps- eller regnskapsrettslig problemstilling under lovlighetskravet. Foreligger ikke adgang til å endre etter selskapsrettslige regler vil det heller ikke være anledning til å rette med skattemessig virkning. I det følgende forutsettes det at det er selskapsrettslig anledning til å rette. Spørsmålet blir hvorvidt det også kan gjøres med skattemessig virkning.

Generelt må det kunne sies at hvis feilen først oppdages av likningsmyndighetene er sjansen for å få rette med skattemessig virkning liten. Noe annet ville føre til en undergravning av skatteinstituttet. Et grunnleggende prinsipp innen skatteretten er at skattyter som regel må finne seg i å bli vurdert ut fra de disposisjoner som faktisk er gjennomført.⁹¹ Spørsmålet blir således på hvilket tidspunkt utbytteutdeling, konsernbidragsutdeling, fusjonen eller fisjonen er gjennomført?

For utdeling av utbytte er det vedtaket på generalforsamlingen og ikke det eventuelt senere utbetalingstidspunkt som er avgjørende. Problemstillingen kom på spissen i Korsgaard-saken.⁹² Det var klart at utbytteutdeling på generalforsamling stred mot begrensningene i

⁹⁰ Jfr.Zimmer(2005)s.246, i petit.

⁹¹ Se f.eks.Rt.2004s.1331(Aker Maritime).

⁹² Utv.2008 s.52.

asl.§8-1, da det ikke var tatt hensyn til lån ytt til aksjonær. Da skattyter ble klar over dette ble lånet innfridd, forutfor utbetalingen av utbyttet. Lagmannsretten fant imidlertid ikke at utbyttet kunne anses lovlig i skattelovens forstand.

Ved konsernbidrag må også utgangspunktet være at konsernbidraget anses innvunnet ved vedtakelse på generalforsamling, jfr.asl./asal.§8-5(2), jfr.§8-2.

I ot.prp.nr.16 (1979-1980)s.11 forutsatte imidlertid Finansdepartementet at konsernet bør gis adgang til å redusere konsernbidraget dersom giverselskapet ikke oppnår fullt fradrag grunnet endringer ved likningen. Det ble i den sammenheng ikke nevnt noe om adgangen til å oppjustere bidraget, men det har senere blitt presisert at oppjustering vil være tillatt så lenge den ikke er å anse som skattemessig illojal eller endringen må anses som uvesentlig.⁹³ Dette ble også lagt til grunn av Høyesterett i dom inntatt i Rt.2004 s.1331 (Aker Maritime). Ut fra en fra-det-mer-til-det-mindre-betraktning kan det argumenteres for hvis det er adgang til å endre noe så sentralt som beløpet som skal overføres, bør det også være adgang til å rette mindre feil som måtte avdekkes. Dette ble lagt til grunn i en lagmannsrettsdom inntatt i RG2007 s.58(Skagen Invest). Selskapet ble under ligningsbehandlingen gjort oppmerksom på at utbyttet var ulovlig etter aksjelovens regler på grunn av en beregningsfeil revisor hadde gjort, men fikk av lagmannsretten lov til å endre denne med skattemessig virkning. Adgangen til å endre konsernbidraget ble av Høyesterett i Aker Maritime-saken antatt å bortfalle ved avsluttet likningsbehandling.

Ved fusjon og fisjon er det tidspunktet for registrering av fusjonen eller fisjonen i Foretaksregisteret som anses som innvinningstidspunktet, jfr.asl§13-16/asal.§13-17 og asl./asal.§14-8. På dette tidspunkt anses fusjonen eller fisjonen som skatterettslig gjennomført, jfr.sktl.§11-10(2) og (3). Dette er lagt til grunn i likningspraksis; i BFU 47/08 var spørsmålet fra innsender om endringer til en allerede vedtatt fusjonsplan var til hinder for skatterettslig kontinuitet. Dette ble av Skattedirektoratet besvart benektende.

⁹³ Jfr.Utv.1995s.1258FIN.

I en underrettsdom inntatt i Utv.2009 s.693 (Arne Gustav Nilsen) hadde skattyter ved fisjon lagt feil regnskapsprinsipp til grunn. Skattyter brakte regnskapene i samsvar med korrekt regnskapsprinsipp og anførte subsidiært at likningsmyndighetene pliktet å legge dette til grunn, slik at fisjonen måtte anses lovlig og skattefri. Skattyter fikk av lagmannsretten ikke medhold i sin prinsipale anførsel, og retten konkluderte ved drøftelsen av den subsidiære at en slik plikt ikke forelå, men at likningsmyndighetene etter en skjønnsmessig vurdering kunne tillate endring med skattemessig virkning. Likningsmyndighetenes skjønnsmessige adgang til å tillate endring med skattemessig virkning vil det imidlertid ikke være anledning til å gå nærmere inn på i denne sammenheng.

5.4 Vesentlighetsvurdering – skal lovlighetskravet tolkes innskrenkende?

5.4.1 En nærmere tolkning – hva ligger i lovlighetskravet?

Som vi har sett av det overstående er ikke lovlighetskravet i skatteloven et ensartet vilkår. Skatterettslig har lovlighetskravet en noe ulik utforming og den skatterettslige konsekvens er uensartet både i forhold til hvem og hva den får betydning for. For oppgavens formål, å se på samspillet mellom skatteretten og selskaps- og regnskapsretten, finner jeg det allikevel tjenelig å tolke lovlighetskravet samlet for utbytte, konsernbidrag, fusjon og fisjon. Likhetene i lovlighetskravet for de tre rettsområdene kommer således bedre frem, distinksjoner vil bli presisert.

I praksis har det de senere årene vokst frem en antakelse om at det ved lovlighetskravets anvendelse må praktiseres en vesentlighetsvurdering i tilfeller hvor det er konstatert å foreligge en selskaps- eller regnskapsrettslig feil. Hvor en feil er å anse som uvesentlig skal det allikevel ikke utløses skatterettslige konsekvenser. Vesentlighetsvurderingen er foreløpig hovedsakelig anvendt i fisjonstilfeller, jfr. Fjeld-dommen inntatt i Rt.2005 s.86. Det antas imidlertid i litteraturen at Høyesteretts uttalelser kan anvendes generelt for lovlighetskravet. Jeg vil i det følgende se nærmere på berettigelsen av en slik antakelse.

Er lovlighetskravet absolutt, eller kan det tolkes innskrenkende, slik at man gjør plass til en vesentlighetsvurdering?

5.4.2 Lovteksten

At noe må være *"lovlig"*, slik det forutsettes i sktl.§§ 2-38(2) bokstav a, 10-2(1), 10-12(1) og 11-1(2), vil ut fra en naturlig språklig forståelse bety at det må være i overensstemmelse med loven, de gjeldende rettsregler på området. "Lovlig" er således et vidt begrep, og setter i seg selv ingen grenser for hvor stor eller liten feilen må være.

For lovlighetskravet ved retten til skjerming, jfr.sktl.§10-12(1), medfører lovlighetskravet tolket i sin kontekst heller ingen endring: reglene om skjerming *"gjelder bare"* dersom utbyttet den personlige skattyter har mottatt er "lovlig utdelt fra selskapet."

Etter fritaksmodellen regnes aksjeutbytte som en inntekt, som etter sktl.§2-38(1) er fritatt for skatteplikt forutsatt at utbyttet er *"lovlig utdelt"*, jfr. annet ledd bokstav a.

Grunnvilkåret om lovlighet er altså fremdeles det samme som etter den tidligere bestemmelse i sktl.§10-12(2) forut for skattereformen 2004-06.

Selv om det er en forskjell fra under godtgjørelsesmetoden at lovlighetskravet nå er skranke for to ulike skatteregler, finner jeg at lovlighetskravet i seg selv synes å være det samme. De omhandler fremdeles begge reglene om utbytte fra aksje- eller allmennaksjeselskap.

Det er imidlertid ingenting i lovteksten som tilsier at det er anledning til å tolke lovlighetskravet innskrenkende, verken under aksjonærmodellen eller fritaksmetoden.

Det samme må sies både for konsernbidrag, fusjon og fisjon: Konsernbidraget må være lovlig *"i forhold til aksjelovens og allmennaksjelovens regler"* – altså i samsvar med disse, jfr.sktl.§10-2(1). Fusjon og fisjon må gjennomføres på lovlig måte *"etter selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler."* – reglene forutsettes fulgt, jfr.sktl.§11-1(2).

5.4.3 Forarbeidene og lovens formål

Forarbeidene til aksjonærmodellen trekker videre i samme retning som lovteksten: Uten noen ytterligere forklaring stadfester departementet at *”Det er kun lovlig utdelt utbytte som gir rett til skjerming. Utbytte som ikke er lovlig utdelt fra selskapet, vil bli beskattet fullt ut på aksjonærens hånd.”*⁹⁴

I forarbeidene til fritaksmetoden er det lagt til grunn at meningen var ”å videreføre lovlighetskravet som et vilkår for at utbytte skal kvalifisere for skattefritaket under fritaksmetoden.”⁹⁵ I de samme forarbeider henvises det videre til behandlingen av lovlighetskravet under redegjørelsen for aksjonærmodellen i proposisjonens avsnitt 5.6.4. [skal mest sannsynlig være avsnitt 5.6.5.] med kommentaren: ”det legges til grunn at tilsvarende lovlighetskrav skal gjelde for å få rett til skjerming av utbytte under aksjonærmodellen.”

Departementets uttalelser taler for at lovlighetskravet er tiltenkt tolket likt under aksjonærmodellen og fritaksmodellen, og at det i begge tilfeller er tale om en streng tolkning av vilkåret.

I Innst.O.nr.10 (2004-05) avsnitt 5.6.1. uttaler finanskomiteen i sammendrag av departementets forslag i en kommentar at ”Denne formuleringen [lovlighetskravet i §10-12] referer seg først og fremst til de selskapsrettslige skranker for utbytteutdelinger.”. Heller ikke dette kan sies å utgjøre noen positiv avgrensning.

På den andre siden viser finanskomiteen i innstillingen til at departementet støtter seg på de samme hensynene som ble lagt til grunn i forarbeidene til den tidligere bestemmelse i selskapsskatteloven §3-3: *”... ulovlig utbytte kan være illojalt overfor kreditorer, minoritetsaksjonærer og skattemyndighetene.”*.

⁹⁴ Jfr.Ot.prp.nr.1(2004-2005)s.32.

⁹⁵ Jfr.Ot.prp.nr.1(2004-2005)s.57.

Hvis hensynet til å bekjempe illojale transaksjoner må sies å være det bærende formål bak lovlighetskravet, taler dette imot at enhver feil eller forglemmelse tillegges virkning. Hvis reglene imidlertid er ment å ha en preventiv karakter, kan det også her argumenteres for at en streng fortolkning av lovlighetskravet er ment lagt til grunn.

Forarbeidene gir ingen entydig veiledning. Som uttrykk for lovgiverviljen og således lovlighetskravets antatte formål ser det imidlertid ut til å helle i retning av en streng tolkning.

Ved konsernbidrag ble det til forarbeidene til innføringen av konsernbidragsordningen uttalt at *"Fradrag skal heller ikke gis for bidrag i den utstrekning det er i strid med aksjelovens regler"*.⁹⁶

Utgangspunktet ved lovfesting av reglene for fusjon og fisjon var at ethvert brudd på de oppstilte vilkår ville medføre beskatning av selskap og aksjonær. I forarbeidene til bestemmelsen i selskapsskatteloven ble det uttalt: *"Departementet vil videre presisere at ethvert brudd på de oppstilte vilkår vil utløse beskatning."*⁹⁷

5.4.4 Rettspraksis

At lovlighetskravet ved fisjon og fusjon ikke kan tolkes absolutt ble slått fast i Fjelddommen.⁹⁸ Spørsmålet i saken var om vilkårene forelå for skattefri fisjon etter selskapsskatteloven av 1991 kapittel 8.

Selskapsskatteloven hadde i §8-1 nr.2 et lovlighetsvilkår lik det man i dag finner i skatteloven §11-1(2). I saken var det foretatt en fisjonsfusjon, og det ble anført av staten

⁹⁶ Jfr.Ot.prp.nr.16(1979-80)s.11.

⁹⁷ Jfr.Ot.prp.nr.71(1995-96) s.43.

⁹⁸ Rt.2005 s.86.

brudd på de selskapsrettslige regler ved at kravet til eierkontinuitet ikke kunne anses oppfylt. Høyesterett var isolert sett enig i dette, men mente at et slikt resultat var ”åpenbart urimelig og utilsiktet”. Ut fra en helhetlig tolkning av de disposisjoner som var foretatt kom Høyesterett til at generalforsamlingen ”i realiteten” hadde truffet et lovlig vedtak om aksjesplitt, og at det således kun forelå en protokollasjonsmangel.⁹⁹ Etter henvisning til Finansdepartementets brev av 9. april 2003, som la til grunn at det ved vurdering av vilkårene for skattefri fusjon og fisjon måtte legges til grunn et vesentlighetskriterium, kom Høyesterett til at protokollasjonsmangelen ikke kunne medføre skatteplikt.

I et par underrettsdommer de siste årene har skattyter anført, helst subsidiært, at ulovligheten må anses uvesentlig, slik at det foreligger rett til godtgjørelse.

Vesentlighetskravet som anføres må antas å bygges på analogi fra det vesentlighetskravet som etter hvert har utviklet seg i forbindelse med det lignende lovlighetskravet i skattelovens regler om fisjon.:

Dommen fra Borgarting lagmannsrett inntatt i Utv.2008 s.465 (Brekke) gjaldt spørsmål om rett til godtgjørelsesfradrag for utdelt utbytte etter skatteloven §10-12 slik den lød før lovendringen i 2004. (I dommen behandles forøvrig retten lovlighetsspørsmålet samlet for personlig aksjonær og selskapsaksjonær. Dette taler for en fortsatt felles redegjørelse for lovlighetskravet.)

Ved utdeling av utbytte var det ikke tatt hensyn til lån til aksjonær, slik kravet er og var etter asl. §8-1(1)nr.3. Skattyter var på dette grunnlag nektet skjerming ved likningen. Skattyter fikk ikke medhold på sin prinsipale og subsidiære anførsel, atter subsidiært var det anført at det ved vurderingen av om utbyttet var ulovlig utdelt måtte legges til grunn en vesentlighetsvurdering.

⁹⁹ Jfr. Rt.2005 s.86, avsnitt(34) og (35).

Lagmannsretten la vekt på at på tross av lovens ordlyd og forarbeider, var en innskrenkende tolkning av lovlighetskravet akseptert i likningspraksis og hadde støtte i teorien. Feilen i den aktuelle sak kunne imidlertid ikke anses som uvesentlig, og vedtaket om nekting av skjerming ble opprettholdt.

5.4.5 Ligningspraksis og administrative uttalelser

I Utv.2003s.796 uttaler Finansdepartementet at det må *”legges til grunn et vesentlighetskriterium ved vurderingen av om feilen innebærer at fusjonen eller fisjonen ikke oppfyller vilkårene til skattefri fusjon og fisjon i skatteloven kapittel 11.”*. Dette er som nevnt uttalelsen som av Høyesterett ble lagt til grunn for tilslutning til et vesentlighetskrav i Rt.2005 s.86. Dette er lagt til grunn både for fusjon og fisjon i Lignings-ABC 2008-09 ”Fisjon”avsnitt3.5.1 og ”Fusjon”avsnitt4.4.1.

I Utv.2004 s.232 legger Skattedirektoratet Finansdepartementets uttalelser i Utv.2003 s.796 til grunn for å foreta en vesentlighetsvurdering ved spørsmål om brudd på regler i aksjeloven skal medføre nekting av godtgjørelse ved utdelt utbytte. Dette er også lagt til grunn for lovlighetskravet under aksjonærmodellen i Lignings-ABC 2008/09 ”Aksjer – utbytte”punkt6.4., men nevnes ikke for fritaksmetoden, ei heller for konsernbidrag. Om det ut fra dette skal tolkes antitetisk at likningsmyndighetene mener det ikke er rom for en vesentlighetsvurdering er lite trolig. Utdeling av utbytte som i utgangspunktet bryter med selskaps- eller regnskapsrettslige regler kan like godt være utdelt til selskapsaksjonær som personlig aksjonær. At det for den ene, men ikke den andre kan anføres at feilen er uvesentlig virker lite rimelig. Således også ved retten til fradrag for konsernbidrag, som har mye til felles med utdeling av utbytte.

5.4.6 Juridisk teori

At det er anledning til å foreta en vesentlighetsvurdering er også antatt i teorien. Med bakgrunn i Fjeld-dommen (Rt.2005 s.86) og Finansdepartementets uttalelser i Utv.2003 s.796 uttaler Zimmer i sin behandling av lovlighetskravet ved utbytte at det fra et absolutt

lovlighetskrav må ”tas forbehold for tilfeller hvor overtredelsen av saksbehandlingsreglene er av liten betydning”.¹⁰⁰ Gjems-Onstad går noe lenger og uttaler at ”Uttalelsene i Utv2003 s796FIN må forstås slik at lovlighetskravet i sktl§10-12 skal fortolkes innskrenkende for så vidt gjelder selskapsrettslige saksbehandlingsregler.”.¹⁰¹

En vesentlighetsvurdering er i juridisk litteratur lagt til grunn ikke bare ved fusjon og fisjon, men for utbytte etter aksjonærmetoden, utbytte etter fritaksmetoden og konsernbidragsordningen.¹⁰²

5.4.7 Reelle hensyn

En streng tolkning av lovlighetskravet for skattefrihet ved fusjon og fisjon ville stride mot reelle hensyn. Det er særlig rimelighet og forholdsmessighetshensyn som er det bærende her. Som det fremgår av fremstillingen over er både de selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler som må være fulgt meget omfattende ned til detaljnivå. Feilen får betydelige konsekvenser både på selskaps- og aksjonærnivå. En streng absolutt tolkning av lovlighetsvilkåret vil i enkelte tilfeller medføre at det er liten forholdsmessighet mellom feilen som er begått og konsekvensen av feilen.

Denne samme betraktning kan for så vidt legges til grunn for lovlighetskravet ved konsernbidrag, utbytte etter aksjonærmodellen og fritaksmetoden. Også her kan det tenkes tilfeller hvor den byrden skattyter pålegges er uforholdsmessig stor i forhold til den feil som er fortatt. Både ved konsernbidrag og utbytte etter fritaksmetoden går man fra ingen eller nesten ingen skatt til full beskatning. Ved utbytte etter aksjonærmodellen er ikke konsekvensen for skattyter som tidligere nevnt like stor. Hensyn til sammenhengen i beskatningen taler imidlertid for at det også her legges til grunn en innskrenkende tolkning av lovlighetskravet.

¹⁰⁰ Jfr. Zimmer(red.)(2006)s.335.

¹⁰¹ Jfr. Gjems-Onstad(2008)s.523.

¹⁰² Jfr.f.eks. Gjems-Onstad(2008)s.832, 523 og 563.

5.4.8 Konklusjon

Lovteksten taler i utgangspunktet for at ethvert brudd på lovlighetskravet skal medføre full beskatning. Lovteksten står som rettskildefaktor i en særstilling. Det må derfor gode grunner til for å komme til et annet resultat enn det den i utgangspunktet anviser.

For fisjon må det kunne sies at det etter Fjeld-dommen(Rt.2005s.86) er det liten tvil om at det ved tolkning av lovlighetskravet i sktl.§11-1(2) må legges til grunn en vesentlighetsvurdering. Dette også må kunne legges til grunn for lovlighetskravet for fusjon, jfr.Utv.2003 s.796 og den tette sammenheng i reglene.

En vesentlighetsvurdering for utbytte og konsernbidrag synes ikke like godt grunnlagt. Det er lagt til grunn en vesentlighetsvurdering i både i teori og praksis, og kan ved konkret urimelighet være berettiget. Hva man i det enkelte tilfelle skal og bør ta hensyn til er imidlertid tema for den videre fremstilling.

5.5 Hva er en vesentlig feil?

Det videre utgangspunkt blir at det ved vurderingen av om det skatterettslige lovlighetskravet er oppfylt må avgjøres om feil kan regnes som vesentlig. Lovlighetskravet medfører at man i første omgang må konstatere hvorvidt det foreligger brudd på selskaps- eller regnskapsrettslige regler. Ved tolkningen av om det foreligger brudd på selskapsrettslige eller regnskapsrettslige regler er det ikke anledning til å trekke inn skatterettslige hensyn, med mindre disse generelt kan legges til grunn ved et alminnelig selskapsrettslig eller regnskapsrettslig spørsmål.¹⁰³ Har man således konkludert med at det foreligger et brudd på en eller flere selskapsrettslige eller regnskapsrettslige regler, blir spørsmålet hva som skal og kan legges til grunn for en vurdering av om feilen i forhold til skatteretten skal anses som vesentlig.

¹⁰³ Jfr.Rt.2008 s.438 premiss(36).

Både rettspraksis, ligningspraksis og juridisk teori taler om at det her må foretas en konkret, skjønnsmessig vurdering av regelen som brytes. Resultatet må bli at feilen i skatterettslig sammenheng enten er vesentlig eller uvesentlig. Er feilen å regne som uvesentlig er transaksjonen skatterettslig lovlig.

5.5.1 Krenkelse av skatterettslige hensyn og formål

For selskapsrettslige formål må i utgangspunktet alle aktuelle selskapsrettslige regler ved en transaksjon være vesentlige. Dette betyr ikke nødvendigvis at brudd vil medføre ugyldighetsvirkninger, men at oppfyllelse av reglene i forhold til selskapsrettslige hensyn har en verdi. Denne vil ikke nødvendigvis være sammenfallende med de skatterettslige formål med implementeringen av selskaps- og regnskapsretten i skatteretten. I den sammenheng må det være anledning til å se hen til de skatterettslige hensyn og formålet med reglene bak de enkelte transaksjoner ved avgjørelsen av om en feil skatterettslig er vesentlig.

At man kan se hen til det formål som ligger bak den skatterettslige regel ble lagt til grunn av Finansdepartementet i Utv.2003 s.796:

”Departementet antar at vurderingen av om en feil ved den selskapsrettslige gjennomføringen av en fusjon eller fisjon er av en slik karakter at den innebærer at fusjonen eller fisjonene må anses skattepliktig bør ta utgangspunkt i hensynene bak reglene om skattefri fusjon og fisjon.”

Den nære sammenhengen mellom selskapsretten, regnskapsretten og skatteretten gjør at det ikke utelukkende vil la seg gjøre å bygge kun på tradisjonelle skatterettslige hensyn. Hensynene bak skattelovens regler om transaksjoner med gunstige skatteordninger er behandlet innledningsvis i avsnitt 2.2. Styringshensyn og herunder den mulighet det offentlig har til å sanksjonere skatterettslig og regnskapsrettslige regelbrudd må kunne tillegges vekt i denne sammenheng.

På denne bakgrunn har de sentrale materielle reglene for de ulike transaksjoner blitt antatt å måtte regnes som vesentlige. Ved utdeling av utbytte og ytelse av konsernbidrag vil særlig reglene om hva som kan deles ut være sentrale. De sentrale vilkårene ut fra hensynene bak reglene om fusjon og fisjon regnes som krav til fusjons- og fusionsmåter, den regnskapsmessige behandling, skattemessig kontinuitet for selskap og aksjonærer og grensen på 20% tilleggsvederlag.¹⁰⁴ Brudd på disse vilkårene vil normalt kunne anses som brudd på grunnlaget for å godta skattefri fusjon eller fisjon.

En konstatert selskapsrettslig eller regnskapsrettslig feil vil måtte kunne anses som uvesentlig i skatterettslig sammenheng i tilfelle hvor feil ikke har hatt noen skatterettslig virkning. Hvor for eksempel utdeling av utbytte skjer før melding om kapitalnedsettelse er registrert hos Foretaksregisteret vil beskatningen ha en meget svak begrunnelse.

5.5.2 Materielle kontra formelle selskapsrettslig feil

Det har i litteraturen blitt diskutert hvorvidt de formelle regler i det hele tatt var ment omfattet av lovlighetskravet ved utbytte.¹⁰⁵ Dette bygger på at de materielle reglene, reglene om hva man kan utdele i utbytte, hvorvidt det foreligger kontinuitet ved fisjon, vil være det som rent faktisk hadde hatt skatterettslig betydning hvis det skatterettslige utgangspunkt om beskatning ved utdeling eller realisasjon skulle vært fulgt. Selskapsrettslige regler på den andre siden er hviler stort sett på hensyn til kreditorer og minoritetsaksjonærer.

Utgangspunktet er imidlertid at også de selskapsrettslig formelle reglene er omfattet av lovlighetskravet. Den noe svakere skatterettslige begrunnelse for dette ligger nok til grunn for at det er ved de formelle selskapsrettslige regler vesentlighetsvurderingen antas å ha størst gjennomslag.

¹⁰⁴ Jfr.Ot.prp.nr.71(1995-96)avsnitt 2.3.

¹⁰⁵ Jfr.Zimmer(red.)s.334.

I Fjeld-dommen (Rt.2005s.86) var det etter Høyesteretts syn kun snakk om manglende protokollasjon av hva som var generalforsamlingens reelle vedtak. Høyesterett viste til Utv.2003 s.796, hvor Finansdepartementet hadde uttalt *”Når det gjelder selskapsrettslige saksbehandlingsregler, vil disse normalt ikke være begrunnet ut fra skatterettslige hensyn. Brudd på slike saksbehandlingsregler vil derfor ofte ut fra en skatterettslig synsvinkel, fremstå som mindre vesentlige. Departementet antar derfor at brudd på slike regler normal ikke bør få skatterettslig betydning med mindre særlige skattemessige hensyn tilsier noe annet.”* Høyesterett fant ikke at feilen kunne anses som vesentlig da partenes intensjoner og handlinger indikerte hva som var ment. Feilen kunne således ikke sies at hatt noen innvirkning på fisjonen. Dette vil således være tilfellet ved en god del av de formelle reglene, i motsetning til de materielle.

I den tidligere nevnte Brekke-dommen inntatt i Utv.2008 s.52 hadde partene et noe ulikt syn på hva vesentlighetsvurderingen innebar:

Fylkesskattekontoret anfører at det i praksis var akseptert at ”uvesentlige brudd på aksjeloven ved utdeling av utbytte ikke medfører at retten til godtgjørelsesfradrag ikke går tapt”, men tok forbehold om at dette bare gjaldt ved ”mindre alvorlige formfeil” og ikke ”hvor de materielle vilkår for utdeling av utbytte ikke er oppfylt.”.

Ankemotpartene, Brekke og Brekke H., anførte at det uansett måtte legges til grunn et vesentlighetsprinsipp, og at det måtte skje en konkret vurdering i forhold til ”de hensyn som skal ivaretas gjennom de bestemmelser som eventuelt ikke fullt ut er overholdt.”.

Lagmannsretten fant etter en rask gjennomgang av aktuelle rettskilder å kunne legge til grunn et vesentlighetsprinsipp som *”etter ligningspraksis riktig nok skal vurderes konkret, men at det først og fremst tar sikte på tilfelle hvor det er saksbehandlingsregler som ikke er fulgt.”*. Retten fant etter dette at en anførsel om at regelbruddet var uvesentlig ikke kunne føre frem, da det etter rettens mening her var snakk om et klart brudd på lovens materielle regler.

I ligningspraksis legges det til grunn at det lovlighetskravet ved brudd på materielle regler i *alminnelighet* må forstås absolutt og at vesentlighetsvurdering i hovedsak kun er aktuelt ved formelle feil.¹⁰⁶ Uttalelsene i denne sammenheng går i retning av en slags sikkerhetsventil i tilfeller hvor skattlegging blir særlig urimelig.

Brudd på de materielle regler vil sjelden kunne ses på som lite vesentlig, men er ikke helt utelukket. At det sjelden anføres i saker for retten hvor man har med forholdsvis klare materielle regelbrudd å gjøre taler vel for at det i så fall må være snakk om en snever unntaksregel, hvor de skattemessige konsekvenser må anses så uforholdsmessige at et resultat som medfører skatteplikt må anses uholdbart.

5.5.3 Regnskapsrettslige feil

Som tidligere nevnt er det bare skattelovens regler om fusjon og fisjon i kapittel 11 som direkte henviser til regnskapsrettens regler. Ut fra sammenhengen skatteloven, aksjelovene og regnskapsloven er det antatt at også den regnskapsrettslige føringen av utbytte og trolig indirekte også konsernbidrag må være gjennomført etter lovens regler. Regnskapsrettslige feil blir i utgangspunktet antatt å være av vesentlig betydning da disse i mange tilfeller og i større grad enn selskapsrettslige regler får en direkte innvirkning på de skattemessige forhold. Det må imidlertid det skilles mellom brudd på regnskapslovens prinsipper for bokføring og enkelte bokføringsfeil.

Av regnskapsprinsipper er særlig valget mellom føring til kontinuitet eller diskontinuitet av stor betydning ved fusjon og fisjon. At man legger feil regnskapsprinsipp til grunn ved føringen av fisjonen vil i normaltilfellene medføre en slik svekkelse av regnskapets informasjonsverdi at det er et brudd med regnskapsloven som må medføre at lovlighetskravet i skatteloven ikke kan anses oppfylt.¹⁰⁷

¹⁰⁶ Jfr. Almvik(2006)s.309.

¹⁰⁷ Jfr. Folkvord(2006)s.292.

Dette var tilfellet i en underrettsdom inntatt i Utv.2009 s.693 (Arne Gustav Nilsen). Nilsen arbeidet og var aksjonær i BundeGruppen AS. I henhold til aksjonæravtale var han forpliktet å tre ut av selskapet ved pensjonsalder. Dette ble besluttet gjort ved en utfisjonering av kontanter til et selskap opprettet og eid av Nilsen, Øster Nilsen AS.

Kontinuitetsprinsippet ble feilaktig lagt til grunn ved regnskapsføringen av skjevdelingsfisjonen. Dette medførte at overførte midler som i utgangspunktet skulle utgjort en del av den bundne egenkapital i overkursfondet i stedet ble ført som opptjent egenkapital og således var en del av den frie egenkapital.

5.5.4 Skal skattyters forhold ellers spille inn?

Det forhold at det ikke nødvendigvis er den som begår feilen som blir rammet av lovlighetskravet taler for at ikke enhver feil kan gis skatterettslig virkning. Dette bygger på alminnelige rimelighetsbetraktninger. At overdragende selskap og dets aksjonærer beskattes hvor det er overtakende selskap som bokfører fusjonen feil synes dårlig begrunnet og må kunne antas å tillegges noe vekt i en vesentlighetsvurdering. I litteraturen blir spørsmålet stilt om man i motsatt fall har anledning til å se hen til skattyters forhold hvor skattyter har opptrådt illojalt eller på annen måte er å bebreide.¹⁰⁸ Dette er noe mer tvilsomt.

5.5.5 Betydningen av selskapsrettslig ugyldighet

*”Departementet legger imidlertid til grunn at en forutsetning for at slike feil ikke skal få innvirkning på den skattemessige behandlingen av fusjonen eller fisjonen må være at feilen ikke er av en slik karakter at den kunne medført ugyldighet dersom den ble påberopt.”*¹⁰⁹

¹⁰⁸ Jfr.Folkvord(2006)s.289.

¹⁰⁹ Jfr.Utv.2003s.796.

Så også lagt til grunn i Korsgaard-saken(Utv.2008 s.52): ”Er utbetalingen først ulovlig i aksjerettslig forstand må de også anses ulovlige i skatterettens forstand”.

Kan man uten videre legge til grunn at selskapsrettslig ugyldighet skal medføre at feilen skatterettslig må anses vesentlig?

I litteraturen uttales ”En svikt i (allmenn)aksjelovens innholds- og prosedyrekrav må i det minste være vesentlig og kausal for å lede til ugyldighet.”.¹¹⁰ Selv om vurderingsnormen for selskapsrettslig ugyldighet her kan virke noe strengere, jfr. ”vesentlig og kausal”, vil som sagt ikke de bakenforliggende hensyn alltid være sammenfallende.

På den andre siden er det antatt selskapsrettslig for konsernbidrag (hvor transaksjonen hovedsakelig er regulert i skatteretten) at det må vurderes konkret hvorvidt brudd på de skattemessige vilkår skal tillegges betydning for konsernbidragets selskapsrettslige gyldighet.¹¹¹

Selskapsrettslig ugyldighet vil være et sterkt moment for skatterettslig ugyldighet under lovlighetskravet.

5.5.6 Konklusjon

Hvorvidt det foreligger en vesentlig feil må bygge på en skjønnsmessig helhetsvurdering hvor utgangspunktet må være om feilen og dens virkninger medfører krenkelse av skatterettslige hensyn eller formål bak de skatterettslige regler om utbytte, konsernbidrag, fusjon og fisjon. Dette har i praksis medført en presumsjon for at selskapsrettslige materielle regler generelt er vesentlige, mens formelle regler i større grad åpner for drøftelser om at skattemessige hensyn ikke har blitt skadelidende. Slik

¹¹⁰ Jfr.Giertsen(1999)s.50.

¹¹¹ Jfr.Matre(2009)note1345.

vesentlighetskriteriet tolkes i dag må det imidlertid anses som en forholdsvis snever unntaksregel for de tilfeller hvor skattlegging må anses meget urimelig.

6 OPPSUMMERING: HVORFOR SKAL AKSJESELSKAPSRETTE OG REGNSKAPSLOVEN VIRKE INN PÅ SKATTELOVEN?

6.1 Er lovlighetskravet nødvendig?

Jeg ønsket med denne oppgaven å se nærmere på det skatterettslige lovlighetskravet; dets hensikt, reglene det favner og hvordan det fungerer i praksis. Videre var målet å klargjøre og vurdere samspillet mellom skatteretten og de to tilstøtende rettsområdene, selskapsretten og regnskapsretten, også dette innenfor lovlighetskravets rammer.

Etter denne presentasjonen av lovlighetskravets noe uensartede virkeområde, omfang og virkninger synes ikke spørsmålet om lovlighetskravets nødvendighet uberettiget.

6.1.1 Kritikken

Kritikk har kommet fra både Høyesterett og det er gitt uttrykk for sterk skepsis til lovlighetskravet i teorien. I FINs uttalelse i Utv.2003 s.796 nevnes behovet for en gjennomgang av utformingen og praktiseringen av vilkårene for skattefri fusjon og fisjon. Det påpekes også at det i den sammenheng særlig er ønskelig å se på lovlighetskravet i forhold til anvendelsen av selskaps- og regnskapslovgivningen på skatterettens område.

Særlig for den skattefrie omdannelse har Habberstad-dommen i Høyesterett, inntatt i Rt.2008 s.438, aktualisert problemet med lovlighetskravet kobling av selskapsrettslige regler inn i skatteretten. Selve resultatet i saken var i utgangspunktet ikke uventet, ligningspraksis gikk allerede langt i samme retning, uten at det var avgjørende. Dommen går imidlertid langt i sin kritikk av lovlighetskravet, og presiserer i sin tolkning av de selskapsrettslige regler at det ikke her er rom for skatterettslige hensyn. Videre at

lovlighetskravet således innfører et rom for vilkårlighet i skatteretten som man lett kunne fjernet ved å innføre egne skatteregler og således gjøre lovlighetskravet overflødig.

Dr. juris. Tore Bråthen konkluderer i en kommentar til Habberstad-dommen at skillet mot ordinært salg nå er visket ut.¹¹² Er dette tilfellet faller noe av begrunnelsen for de skatterettslige regler om fisjon bort. Verken behovet for omorganisering eller kontinuitet lå bak de disposisjoner som ble foretatt i Habberstadsaken. Har man valget mellom et skattepliktig salg av aksjer eller en skattefri fisjon med tilnærmet samme resultat er det vel liten tvil om hva man vil velge. At skattebesparelse sånn sett var det bærende hensyn bak disposisjonen synes lite tvilsomt. Spørsmålet om det var grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring var imidlertid oppe i lagmannsrettsbehandlingen, og ble avvist med den begrunnelse at disposisjonen allikevel måtte sies å ha ”selvstendig forretningsmessig betydning for A utover selve skattemotivasjonen.”¹¹³ Sanksjonshensyn faller dermed også igjennom her, hvor man blir stående ved en uønsket disposisjon som verken favnes av lovlighetskravet eller den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

I praksis har med dette altså Høyesterett, lovgiver og et samlet juridisk fagmiljø gitt sin tilslutning til lovlighetskravets overflødighet.

6.1.2 Realistisk med et skille mellom skatteretten på den ene siden og selskaps- og regnskapsretten?

Å fjerne lovlighetskravet uten noen skatterettslig erstatning kan neppe synes aktuelt, til det er sammenhengen mellom de tre rettsområdene skatterett, selskapsrett og regnskapsrett for sterk. Alternativet vil være å utvide de skatterettslige bestemmelser, slik at man konkret inntar hvilke selskapsrettslige regler som må være oppfylt. Hensynet til klarhet og forutsigbarhet i skattelovgivningen. Hensynet til likningsbehandlingen kan også tale for det.

¹¹² Bråthen (2008).

¹¹³ Jfr. Utv.2007s.1093.

En tendens man har sett er en stadig spesifisering av regler, kanskje særlig på områder hvor EØS-tilpasning stiller krav til den norske lovgivningen, slik sett ble skillet mellom skatte- og finansregnskap ved innføring av diskontinuitet som hovedregel for finansregnskapet i ny regnskapslov sett på som en begynnende oppsplitting.

6.2 Noen avsluttende kommentarer: Er det behov for lovendring?

Etter min mening skaper lovlighetskravet slik det fremstår i dag en usikkerhet, både for skattyter og ligningsmyndigheter, som forholdsvis enkelt kunne vært avhjulpet med konkrete lovhenvvisninger i skatteloven.

Som nevnt innledningsvis er styringshensyn (ved skattlegging eller skattelettelse motvirke eller oppfordre til gitte handlingsmønstre) et legitimt skatterettslig hensyn. Berettigelsen av at staten griper inn og sanksjonerer det som i utgangspunktet tilhører den privatrettslige autonomi er imidlertid en stadig pågående prinsipiell debatt i norsk rett på flere områder enn skatterettens, som jeg ikke skal gå nærmere inn på. At skattyter har en oppfordring til å være påpasselig med å følge lovens regler kan i sin alminnelighet ikke være galt.

Lovlighetskravet er imidlertid ikke helt ideelt i forhold til hvem det rammer og forholdsmessigheten mellom den feil som begås og den konsekvens det får, særlig ved fusjon og fisjon. Skatteloven er en lov i stadig utvikling og gode grunner taler etter min mening for at lovlighetskravet i hvert fall under reglene for fusjon og fisjon bør tas opp til ny behandling.

7 LITTERATURLISTE

7.1 Lover og forskrifter

- 1911 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18. august nr. 8 (opphevet)
- 1969 Lov om særregler for skattlegging av aksjeselskaper mv. (aksjeskatteloven) av 19. juni nr. 59 (opphevet)
- 1976 Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 4. juni 1976 nr. 59 (opphevet)
- 1991 Lov om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven) av 20. juli nr. 65 (opphevet)
- 1997 Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni nr. 44
- 1997 Lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) av 13. juni nr. 45
- 1998 Lov om årsregnskap mv. (regnskapsloven) av 17. juni nr. 56
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars nr. 14
- 1999 Forskrift nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars nr. 14 (FSFIN Forskrift til skatteloven)

7.2 Rettspraksis

- Rt. 2008 s. 438 (Habberstad)
- Rt. 2005 s. 86 (Utv.2005 s.257) (Fjeld)
- Rt. 2004 s. 1331 (Utv.2004 s.921) (Aker Maritime)
- RG 2007 s.664 (Utv.2007 s. 58) (Skagen Invest)
- Utv. 2009 s. 693 (Arne Gustav Nilsen)
- Utv. 2009 s. 253 (Fueltech)
- Utv. 2009 s. 67 (It-Venture)

Utv. 2008 s. 1203 (Torbjørn S. Thomassen)
 Utv. 2008 s. 958 (Nitschke)
 Utv. 2008 s. 465 (Brekke)
 Utv. 2008 s. 447
 Utv. 2008 s. 52 (Korsgaard)
 Utv.2007 s.1093 (Habberstad i lagmannsretten)
 Utv. 2007 s. 573 (Otto Rør)
 Utv. 2006 s. 1752

7.3 Forarbeider og andre offentlige publikasjoner

NOU 2003: 9 Skatteutvalget

NOU 1996: 3 Ny aksjelovgivning

NOU 1995: 30 Ny regnskapslov

Ot.prp.nr.30 (2008-2009)	Om lov om endringer i skatteloven
Ot.prp.nr.1 (2008-2009)	Skatte- og avgiftsopplegget 2009 - lovendringer
Ot.prp.nr.55 (2005-2006)	Om lov om endring i aksjelovgivningen mv.
Ot.prp.nr.1 (2005-2006)	Skatte- og avgiftsopplegget 2006 - lovendringer
Ot.prp.nr.1 (2004-2005)	Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer
Ot.prp.nr.86 (1997-1998)	Ny skattelov
Ot.prp.nr.42 (1997-1998)	Om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)
Ot.prp.nr.71 (1995-1996)	Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper
Ot.prp.nr.1 (1995-1996)	Skatteopplegget 1996 - lovendringer
Ot.prp.nr.35 (1990-1991)	Skattereformen 1992
Ot.prp.nr.16 (1979-1980)	Om lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr.71 om særregler for skattlegging av aksjeselskaper og aksjonærer og lov om endringer i lov av 4. juni 1976 nr. 59 om aksjeselskaper

Innst.O.nr.10 (2004-2005) Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer.

Innst.O.nr.36 (1996-1997) Innstilling fra finanskomiteen om skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper.

St.mld.nr.29 (2003-2004) Om skattereform

BFU 47/08 Spørsmål om skattefri fusjon ved korrigert fusjonsplan.

BFU 77/04 Utfisjonering av kontantbeholdning til nystiftet selskap (skatteloven §§ 11-1 flg.)

Utv. 2006 s. 983

Utv. 2004 s. 232

Utv. 2003 s. 796 Finansdepartementet

Utv.1995 s.1258 Finansdepartementet

Lignings-ABC 2008-09 (30.utg)

7.4 Regnskapsstandard

NRS 9 Fusjon av november 2001, sist revidert oktober 2009

NRS(F) Fisjon av november 2000, sist revidert november 2006

Tilgjengelige på www.regnskapsstiftelsen.no

7.5 Bøker

Almvik, Fred-Ove, Vegard Kristiansen, *Bedriftsbeskatning i praksis*, 3.utg. Bergen, 2006

Andenæs, Mads Henry, *Selskapsrett*, Oslo, 2007

Andenæs, Mads Henry, *Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper*, 2.utg. Oslo, 2006

Berge, Stig, Hilde L. Krogh, Anne Taran Tjølsen, *Utbytte*, 2.utg. Oslo, 2007

Folkvord, Benn, *Skatt ved fusjon og fisjon*, Oslo, 2006

Giertsen, Johan, *Fusjon og fisjon*, Bergen, 1999

Gjems-Onstad, Ole, *Norsk bedriftsskatterett*, 7.utg. Oslo, 2008

Kinserdal, Arne, *Grunnleggende finansregnskapsforståelse*, 5.utg. Bergen, 2008

Skaar, Arvid Aage, Tor S. Kildal, *Bedriftsskatterett*, 10.utg. Oslo, 2005

Zimmer, Fredrik, *Lærebok i skatterett*, 5.utg. Oslo, 2005

Zimmer, Fredrik (red.) i samarbeid med Advokatfirmaet BA-HR, *Bedrift, selskap og skatt*, 4.utg. Oslo, 2006

Aksjeloven og allmennaksjeloven, Kommentartutgave ved Aarbakke, Magnus, Jan Skåre, Gudmund Knudsen, Toen Ofstad og Asle Aarbakke, 2.utg. Oslo, 2004

Skattereform 2004-2006: beskatning av aksjeselskap og selskapsdeltakere Redigert av Ernst Ravnaas m.fl., i samarbeid med Advokatfirmaet Steenstrup Stordrange DA, Oslo, 2005

7.6 Nettdokumenter

Bråthen, Tore, *Fisjon ved bruk av fisjonsfordring*, Magma – siviløkonomenes tidsskrift for økonomi og ledelse nr.3 2008, www.sivil.no/magma/2008/03/0104.html

Folkvord, Benn, *I hvor stor grad bør norsk skatterett tilpasses utviklingen i Europa*, Rett og Toleranse – Festskrift til Helge Johan Thue, 2007 s.77 (Sisert fra Lovdata)

Gjems-Onstad, Ole, *Det nye sesam, sesam: Innbetalt kapital*, Magma – siviløkonomenes tidsskrift for økonomi og ledelse nr.6 2008, www.sivil.no/magma.

Hauge, Harald, *Kommentar til Skatteloven*, Norsk lovkommentar nettversjon [sitert 11.mars 09]

Matre, Hugo P., *Kommentar til Aksjeloven*, Norsk lovkommentar nettversjon [sitert 3.mars 09]

Matre, Hugo P., *Skattefri omdannelse*, Skatterett nr. 2, 2008 (Sisert fra idunn.no)

Matre, Hugo P., *Motregning av aksjonærlån med utbytte*, Tidsskrift for Forretningsjus nr.1 2003, (Sisert fra Idunn.no)

Matre, Hugo P., *Pro forma i skatteretten*, Festskrift til Nils Nygaard; Nybrott og Odling s. 579 (2002) (Sisert fra Lovdata)

Stoveland, Per Helge, *Lovlighetskravet ved fusjon og fisjon*, Magma – siviløkonomenes tidsskrift for økonomi og ledelse nr.8 2009, www.sivil.no/magma.

Stoveland, Per Helge, *Skatteplanlegging i nedgangstider*, Magma – siviløkonomenes tidsskrift for økonomi og ledelse nr.2 2009, ww.sivil.no/magma.

Thoresen, Thor Olav, *Derfor fikk vi skattereformen i 2006*, Økonomiske analyser 2/2009, www.ssb.no [sitert 12. nov. 09]

Uttalelse fra DnR, *Avregning av lån til aksjeeier mot utbytte – aksjeloven § 8-1 femte ledd*, (26.2.2007) www.revisorforeningen.no [sitert 2.mars 09]

Uttalelse fra DnR, *Regnskapsføring av tilbakeføring av underskudd*, (11.2.2009) www.revisorforeningen.no [sitert 2.mars 09]

Uttalelse fra Skattedirektoratet, *Om lønnsbeskatning av eiere av AS/DLS etter skattereformen 2004-2006* (24. mars 2009) www.skatteetaten.no [sitert 19. april 2009]

Uttalelse fra Økokrim, *Skatte-, avgifts- og tollunndragelser* www.okokrim.no [sitert 14.mars 2009]

7.7 Artikler

Zimmer, Fredrik, "Har vi bruk for lovlighetsvilkåret?", *Skatterett*, 2008 s.1.

